GABLER EDITION WISSENSCHAFT

Augustin Süßmair

Behavioral Accounting

Verhaltenstheoretische Grundlagen des internen Rechnungswesens



Süßmair
Behavioral Accounting

GABLER EDITION WISSENSCHAFT

Augustin Süßmair

Behavioral Accounting

Verhaltenstheoretische Grundlagen des internen Rechnungswesens

Mit einem Geleitwort
von Prof. em. Dr. Günter Sieben

Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH

Die Deutsche Bibliothek - CIP-Einheitsaufnahme

Süßmair, Augustin:
Behavioral Accounting : verhaltenstheoretische Grundlagen des internen Rechnungswesens / Augustin Süßmair. Mit einem Geleitw. von Günter Sieben.
- Wiesbaden : Dt. Univ.-Verl. ; Wiesbaden : Gabler, 2000
(Gabler Edition Wissenschaft)
Zugl.: Köln, Univ., Diss., 1999
ISBN 978-3-8244-7191-1 ISBN 978-3-663-08186-9 (eBook)
DOI 10.1007/978-3-663-08186-9

Ursprünglich erschienen bei Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler GmbH, Wiesbaden, und Deutscher Universitäts-Verlag GmbH, Wiesbaden, 2000

Lektorat: Brigitte Siegel / Stefanie Brich



http://www.gabler.de
http://www.duv.de

Geleitwort

In der anglo-amerikanischen Wissenschaft sind seit längerer Zeit Verhaltensaspekte des internen Rechnungswesens Gegenstand intensiver Forschung. In Deutschland gibt es keine eigenständige Forschungsrichtung "Behavioral Accounting". Daher ist untersuchenswert, welche Möglichkeiten, aber auch welche Ansprüche ein solches verhaltensorientiertes Konzept beinhaltet und gegebenenfalls der deutschsprachigen Forschung zum Rechnungswesen vorgeben kann.

Das interne Rechnungswesen als Instrument der Unternehmensführung umfaßt zahlreiche Problembereiche, die geeignet sind, nach verhaltenswissenschaftlichen Methoden analysiert zu werden. Hierzu wird in der vorliegenden Arbeit ein Drei-Ebenen-Modell entwickelt, das die Verbindung zwischen gesellschaftlichen, organisationalen und personalen Steuerungselementen herstellt. In einer Erweiterung werden Macht, monetäre Anreize, Wissen und Symbole als relevante Steuerungsmedien – in ihren Wirkungen vermittelt durch Gesellschaftsformen, Organisationsstrukturen und Menschenbilder – diskutiert.

Dieses erweiterte Modell bildet die Grundlage einer Analyse der Verhaltensaspekte des internen Rechnungswesens in der Anwendung auf verschiedene Paradigmata. Exemplarisch wird dies für die Lehrbuchdarstellung der Kostenrechnung, die Principal-Agent-Theorie, den symbolischen Interaktionismus, die Labor Process Debate und für das postmoderne Paradigma durchgeführt. Die tabellarische Gegenüberstellung der Ergebnisse stellt die Basis für die praktische Ausgestaltung von Systemen des internen Rechnungswesens dar.

Die Arbeit von Herrn Süßmair weist darauf hin, daß bei fehlender verhaltensorientierter Sensibilität sich das Geschehen im Unternehmen in kontraproduktiven Ergebnissen zum Nachteil des Unternehmens niederschlägt. Insbesondere müssen zunehmend auch solche Verhaltenswirkungen einkalkuliert werden, die über die bekannten Leistungsanreiz- und Leistungsbewertungsfunktionen hinausgehen. Im Mittelpunkt muß – so der Autor – eine Managementphilosophie stehen, mit der die Absicht verfolgt wird, bei den Mitarbeitern mehr qualitative Potentiale zu aktivieren und zur Wirkung zu bringen.

Mit der vorliegenden Arbeit ist es dem Verfasser gelungen, die motivationstheoretischen Grundlagen einer verhaltensorientierten Forschung auf dem Gebiet des Rechnungswesens strukturiert darzustellen. Gleichzeitig hat er mit der Darstellung der Zwecke, der Entwicklung, der Bedeutung und der Probleme dieser bei uns in der Vergangenheit vernachlässigten Forschungsrichtung Anknüpfungspunkte für neue Arbeiten auf diesem Gebiet aufgezeigt.

Prof. em. Dr. G. Sieben

Vorwort

Die vorliegende Schrift wurde im Wintersemester 1999 von der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität zu Köln als Dissertation angenommen. Sie entstand während meiner Tätigkeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Treuhandseminar der Universität zu Köln sowie während eines Forschungsaufenthalts an der University of California, at Berkeley.

Besonders herzlich danke ich meinem verehrten akademischen Lehrer, Herrn Prof. Dr. Günter Sieben für die Unterstützung der interdisziplinären Arbeit, die wertvollen Hinweise und konstruktive Kritik. Mein besonderer Dank gilt Prof. Dr. John Freeman. Durch seine menschliche und unkonventionelle Art hat er mich stets aufs neue motiviert und durch konstruktiv-kritische Anregungen bedeutend zum Gelingen der Arbeit beigetragen.

Bei Herrn Prof. Dr. Heinrich R. Schradin bedanke ich mich für die Übernahme und prompte Anfertigung des Korreferates. In interessanten Diskussionen haben mir meine Kollegen an der Universität zu Köln – Dr. Helmut Maltry, Dr. Ralph Diedrich, Marina Roth-Höche, Janette Scherff, Volker Klockhaus, Marc Coenenberg, Mehdi Mostowfi und Thosten Meis – wichtige Anregungen geliefert.

Schließlich möchte ich es nicht versäumen, meinen Eltern Anna und Augustin Süßmair sowie den "Proofreadern" Rosmari und Gerhard Kölbl für die stete Unterstützung und ihren Zuspruch ganz herzlich zu danken.

Augustin Süßmair

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis XIII

A) Einführung in die Thematik des 'Behavioral Accounting' 1

I. Einleitung 3
1. Entwicklungsgeschichte 3
2. Kernbereiche des Behavioral Accounting 8
a) Financial Accounting 9
b) Auditing 9
c) Management Accounting 10
II. Schwerpunkt der Untersuchung 11
1. Definition des Untersuchungsobjekts/Abgrenzungen 11
a) Daten, Informationen und Informationssysteme 11
b) Internes Rechnungswesen, Management Accounting und Kostenrechnung 12
c) Der Verhaltensbegriff 15
α) Verhaltenstheoretische Konzeptionen 16
β) Handlungstheoretische Konzeptionen 18
2. Entwicklung einer Arbeitsdefinition 20
3. Eingrenzung der Untersuchung 22
4. Motivation der Untersuchung 23
III. Theoretische Grundlagen der Arbeit 26
1. Konzeption des Wissenschaftsziels 26
2. Methodologische Positionierung der Arbeit - Einordnung in das Wissenschaftsgefüge 28
a) Rationalistische Methodologien 29
α) Positivismus 29
β) Kritischer Rationalismus 32
b) Instrumentalistische Methodologien 33
α) Strukturalismus 33
β) Relativismus 35
c) Methodologische Position der Arbeit 36
IV. Ziel der Arbeit 38
V. Vorgehensweise 40

B) Entwicklung eines systemtheoretisch fundierten Modells zum 'Behavioral Accounting' 43

I. Grundlagen 45
1. Anforderungen an das Modell 46
2. Adäquanz der Systemtheorie 48
a) Entwicklungslinien der Systemtheorie 49

b) Kernaussagen der Systemtheorie 51
3. Das AGIL-Modell als ein Grundmodell zur Systemtheorie 54
a) Historische Entwicklungslinien des Modells 54
b) Grundzüge des Modells 55
II. Erweiterung des AGIL-Models zum Analyse- und Synthesemodell im Rahmen des 'Behavioral Accounting' 58
III. Konkretisierung des Modells 60
1. Makroebene (Gesellschaft) 60
a) Ressourcen 60
b) Politik 61
c) Sozialisation 62
d) Kultur 63
2. Mesoebene (Unternehmen) 64
a) Ressourcen 64
b) Politik 69
c) Sozialisation 70
d) Kultur 73
3. Mikroebene (Individuum) 76
a) Ressourcen 77
b) Politik 77
c) Sozialisation 78
d) Kultur 79
4. Würdigung des Modells 84

C) Grundzüge der Verhaltenssteuerung 85

I. Steuerungskontexte 87
1. Materielle Rahmenbedingungen (Ressourcenausstattung) 88
2. Politische Rahmenbedingungen 89
3. Soziale Rahmenbedingungen 90
4. Kulturelle Rahmenbedingungen 91
5. Zusammenfassung 92
II. Konkretisierung der Steuerungskontexte anhand verschiedener Organisationsstrukturen 93
1. Hierarchie 94
2. Vollständige Vernetzung (Fully Interconnected) 95
3. Matrix 96
4. Mischformen 97
III. Persönlichkeitsmerkmale der Individuen 99
1. Typologien der Person 99
2. Motivationstheorien 105
IV. Die Steuerungsmedien 112
1. Verhaltenssteuerung durch Macht im Sinne von Zwang 113
a) Probleme einer machtbasierten Verhaltenssteuerung 116
2. Verhaltenssteuerung mit Hilfe von monetären Anreizen 118
b) Problematik der Verhaltenssteuerung mit Hilfe monetärer Anreize 120

3. Verhaltenssteuerung mit Hilfe von wissensbasierten Steuerungsmedien ... 124
c) Probleme einer wissensbasierten Verhaltenssteuerung ... 127

4. Verhaltenssteuerung mit Hilfe von symbolischen Steuerungsmedien ... 128
a) Originäre symbolische Steuerungsmedien ... 129
α) Symbolische Repräsentationen ... 129
β) Sprache ... 130
γ) Fakten ... 131
b) Derivative symbolische Steuerungsmedien ... 131
α) Macht als symbolisches Steuerungsmedium. ... 132
β) Monetäre Anreize als symbolische Steuerungsmedien ... 132
γ) Wissensbasierte symbolische Steuerungsmedien ... 133
c) Probleme einer symbolbasierten Verhaltenssteuerung ... 134
V. Erweiterung des Grundmodells zum Steuerungsmodell ... 136

D) Anwendung des erweiterten Drei-Ebenen-Modells auf verschiedene Paradigmata des internen Rechnungswesens ... 139

I. Der Paradigmabegriff ... 141
II. Traditionelles Paradigma des internen Rechnungswesens ... 150
1. Grundannahmen ... 151
2. Verhaltensannahmen ... 152
3. Diskussion des traditionellen Paradigmas im Rahmen des entwickelten Modells ... 154
4. Verhaltensorientierte 'Aufweichung' des traditionellen Paradigmas ... 158
III. Strukturell funktionalistisches Paradigma ... 161
1. Grundzüge und Kernaussagen des Principal-Agent-Ansatzes ... 162
2. Verhaltensannahmen ... 165
3. Diskussion des strukturell-funktionalistischen Paradigmas im Rahmen des entwickelten Modells ... 171
4. Kritische Würdigung ... 177
IV. Subjektiv interpretatives Paradigma ... 183
1. Grundzüge und Kernaussagen ... 184
2. Verhaltensannahmen ... 185
3. Diskussion des subjektiv interaktionistischen Paradigmas im Rahmen des Modells ... 186
4. Gestaltung von sozialer Realität mit Hilfe des internen Rechnungswesens ... 192
a) Ergebnisorientierung ... 193
b) Lernorientierung ... 194
c) Kommunikationsorientierung ... 196
d) Strategieorientierung ... 197
5. Strategien zur Gestaltung von sozialer Realität ... 200
a) Framing ... 200

b) Fragmenting 201
c) Playing It Both Ways 201
V. Radikal strukturalistisches Paradigma 203
1. Grundzüge und Kernaussagen 203
2. Verhaltensannahmen 208
3. Diskussion des radikal strukturalistischen Paradigmas im Rahmen des Modells 213
VI. Postmodernes Paradigma 222
1. Kernbereiche des Postmodernen Paradigmas 224
2. Verhaltensannahmen 229
3. Diskussion des postmodernen Paradigmas im Rahmen des Modells 229
VII. Zusammenfassung 236

E) Schlußbetrachtung 245

I. Schlußbemerkung 247
1. Isolationismus 248
2. Rückbesinnung auf die ökonomischen Grundlagen 248
3. Relativismus 249
4. Multiparadigmaperspektive 249
5. Pragmatische Perspektive 250
II. Ausblick 252

Anhang 1 253
Anhang 2 255

Literaturverzeichnis 257

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Verhaltensperspektive des internen Rechnungswesens ... 24
Abbildung 2: Zielsetzung und Gang der Arbeit ... 42
Abbildung 3: Das AGIL-Modell ... 57
Abbildung 4: Drei-Ebenen-Grundmodell ... 59
Abbildung 5: Human-Resources-Portfolio ... 65
Abbildung 6: Interaktionistische Perspektive des Drei-Ebenen Grundmodells ... 87
Abbildung 7: Hierarchische Struktur ... 94
Abbildung 8: Struktur der vollständigen Vernetzung ... 95
Abbildung 9: Matrixstruktur ... 96
Abbildung 10: Menschenbilder nach McGregor: Theorie X bzw. Y ... 100
Abbildung 11: Menschenbilder nach March/Simon ... 101
Abbildung 12: Menschenbilder nach Schein ... 101
Abbildung 13: Menschenbild der/des Self-organizing (wo)man ... 103
Abbildung 14: Bedürfnispyramide ... 106
Abbildung 15: Kompatibilität der Inhaltstheorien der Motivation ... 110
Abbildung 16: Verhaltenshypothesen hinsichtlich monetärer Anreize ... 119
Abbildung 17: Verhaltenssteuerungsmodell (Erweitertes Drei-Ebenen Modell ... 137
Abbildung 18: Zwecke kostenrechnerischer Informationen und Informationssysteme ... 156
Abbildung 19: Erweiterung der Übersicht der Kostenrechnungszwecke ... 159
Abbildung 20: Einordnung der Principal-Agent-Theorie ... 161
Abbildung 21: Informationsasymmetrie in Principal-Agent-Ansätzen ... 163
Abbildung 22: Verhaltensrelevanz nach rational-ökonomischer Auffassung ... 165
Abbildung 23: Ideale Anwendungsbereiche des internen Rechnungswesens ... 189
Abbildung 24: Tatsächliche Anwendungsbereiche des internen Rechnungswesens ... 191
Abbildung 25: Gestaltung sozialer Realität mit Hilfe des internen Rechnungswesens – Einordnung des Standard Cost Accounting, Target Costing, Product-Life-Cycle Costing und Strategic Management Accounting ... 192
Abbildung 26: Verfahren des Target Costing ... 194
Abbildung 27: Integrierter Produktlebenszyklus in zeitlicher Abfolge ... 197
Abbildung 28: Kaizen – Abfolge von Aktivitäten mit dem Ziel, etwas zu verbessern ... 218
Abbildung 29: Westliche Auffassung der Abfolge von Aktivitäten mit dem Ziel, etwas zu verbessern ... 220
Abbildung 30: Dominierende Felder für Spezialisten (streamlined) und Generalisten (slack) ... 234
Abbildung 31: Gegenüberstellung der Perspektiven und Ergebnisse der Analyse der Paradigmata zum 'Behavioral Accounting' ... 237
Abbildung 32: Gegenüberstellung der Ergebnisse der Beurteilung von Slack aus der Perspektive der Paradigmata zum 'Behavioral ... 243

Einführung in die Thematik des 'Behavioral Accounting'

Im Fachbereich des betrieblichen Rechnungswesens läßt sich insbesondere in den USA seit geraumer Zeit eine interessante Entwicklung verfolgen, die im deutschsprachigen Raum bisher relativ unbeachtet geblieben ist. Diese Entwicklung bezieht sich auf die Verknüpfung von Fragestellungen des betrieblichen Rechnungswesens mit denen der verhaltenswissenschaftlichen Forschung. Damit rücken wichtige Verhaltensaspekte des Rechnungswesens in den Blickpunkt wissenschaftlicher Auseinandersetzungen, die bisher hauptsächlich in der Praxis u.a. unter dem Stichwort 'Implementierungsprobleme' thematisiert wurden.

In diesem einführenden Kapitel, das die Grundlage für den weiteren Gang der Arbeit bildet, werden nach einer kurzen Einleitung die Entwicklungsgeschichte des 'Behavioral Accounting' skizziert, Kerngebiete der verhaltensorientierten Rechnungswesenforschung aufgezeigt sowie der Untersuchungsbereich dieser Arbeit abgegrenzt und definiert. Schließlich werden mögliche theoretische Grundlagen erarbeitet und die theoretische Fundierung bzw. Positionierung der Untersuchung im Wissenschaftsgefüge vorgenommen.

I. Einleitung

Der Zusammenhang zwischen Unternehmensrechnung und Verhalten wird unter dem Begriff des 'Behavioral Accounting' in der anglo-amerikanischen Literatur intensiv diskutiert. 'Behavioral Accounting' ist als multidisziplinärer Ansatz zum Forschungsbereich des Rechnungswesens zu sehen. Hierbei stellen die realitätsgerechte Definition der Aufgaben des Rechnungswesens, das Aufzeigen von Problembereichen und eine entsprechende Darlegung von möglichen Lösungsansätzen zentrale Aspekte dar. Im Mittelpunkt steht ein erfahrungswissenschaftlicher Ansatz: das menschliche Verhalten. Aufgabe der Forschungsdisziplin 'Behavioral Accounting' ist es, „Struktur und Verhalten ihres Erkenntnisobjektes durch Konstruktion eines geeigneten Systems von Aussagen erklärbar und hinsichtlich ihrer Zweckmäßigkeit überprüfbar zu machen“[1].

1. Entwicklungsgeschichte

Als Wegbereiter des 'Behavioral Accounting' wird ARGYRIS mit seiner 1952 veröffentlichten Arbeit „The Impact of Budgets on People“[2] gesehen.[3] In den sechziger Jahren folgten dann weitere grundlegende Publikationen von DEVINE[4], STEDRY[5], GOLEMBIEWSKI[6] und WILLINGHAM[7]. Der Begriff des 'Behavioral Accounting' wurde erstmals 1969 von BRUNS und DeCOSTER[8] verwendet.[9]

In der deutschen betriebswirtschaftlichen Forschung findet die explizite Berücksichtigung der Verhaltensaspekte des Rechnungswesens nur punktuell statt,[10] obwohl einzelne verhaltensbezogene Aspekte des Rechnungswesens bereits 1947/48 von SCHMALENBACH in seinen Werken „Pretiale Wirtschaftslenkung, Band 1 und 2“[11] als Forschungsbereich angesprochen wurden. Die Entwicklung der Verhaltensthematik zu einem eta-

---

[1] Sieben, G.; Bretzke, W.-R. (1975), Sp. 3270.
[2] Argyris, C. (1952).
[3] Vgl. Caplan, E. H. (1988), S. 3.
[4] Devine, C. T. (1960).
[5] Stedry, A. (1960).
[6] Golembiewski, R. T. (1964).
[7] Willingham, J. J. (1964).
[8] Burns, W. J.; DeCoster, D. T. (Hrsg. 1969), S. v.
[9] Vgl. Koch, I. (1994), S. 61.
[10] Vgl. beispielsweise Coenenberg A. G.; Frese, E. (1976), S. 345-352; Höller, H. (1978); Holzer, H. P.; Lück, W. (1978); Haller, A. (1989); Buggert, W. (1991); Schweitzer M.; Küpper, H.-U. (1998), S. 549-675; Wielpütz, A. U. (1996); Ewert, R.; Wagenhofer, A. (1997), S 333-630.
[11] Schmalenbach, E. (1947) und Schmalenbach, E. (1948).

blierten Forschungsbereich bzw. als eigene Hauptströmung innerhalb der deutschsprachigen betriebswirtschaftlichen Literatur hat sich bisher nicht konstituieren können. Folglich werden verhaltenstheoretische Ansätze in der Betriebswirtschaftslehre nur rudimentär aufgegriffen, obwohl bereits in den 20er Jahren von NICKLISCH[12] und seinen Mitarbeitern SEYFFERT[13] und LYSINSKI[14] ein enger Bezug zwischen der Betriebswirtschaftslehre, die zu dieser Zeit als 'Privatwirtschaftslehre' bezeichnet wurde, und den im Unternehmen beschäftigten Mitarbeitern sowie deren Verhalten hergestellt wurde.[15] Als Hypothese zur Begründung der nur ansatzweisen Einbeziehung von Verhaltensaspekten in die Betriebswirtschaftslehre ist zum einen die besondere Situation in Deutschland nach dem Zweiten Weltkrieg zu nennen. Im Rahmen des Wiederaufbaus überstieg die Nachfrage nach Gütern das Angebot bei weitem, so daß aufgrund der volkswirtschaftlichen Situation und der Dominanz von 'Verkäufermärkten' technisch-produktionsorientierte Konzeptionen die Betriebswirtschaftslehre dominierten. Zum anderen sind, neben dieser pragmatischen Betrachtungsweise, nach CHMIELEWICZ folgende drei Problemkreise einer fruchtbaren Integration von sozialwissenschaftlichen Erkenntnissen in die Betriebswirtschaftslehre zu nennen: Zunächst wurde befürchtet, daß aufgrund der Integration verschiedener sozialwissenschaftlicher Theorien und Modelle die Betriebswirtschaftslehre eine 'Verwässerung' ihres spezifischen Forschungsbereichs erfährt und damit die Betriebswirtschaftslehre ihrem Wissenschaftsziel – für die betriebswirtschaftliche Praxis anwendbare Methoden und Wissen bereitzustellen – nicht mehr gerecht werden kann. Desweiteren war man besorgt, daß eine Integration von verhaltenswissenschaftlichen Aspekten in die deutsche Betriebswirtschaftslehre zu einer Gegenbewegung bzw. zu einem Methodenstreit führen könnte und letztendlich zu einer Spaltung der Betriebswirtschaftslehre in einen verhaltenswissenschaftlichen Bereich und einen, die exakten, quantitativen Methoden wahrenden Zweig. Schließlich wurden Bedenken gegen eine interdisziplinäre Kooperation aufgrund fachsprachlicher Inkompatibilitäten geäußert. Es wurde erwartet, daß Fachtermini der jeweiligen Disziplinen nicht verstanden würden und damit Problemlösungen, wenn überhaupt, nur auf dem Niveau der Umgangssprache gefunden werden könnten.[16] Bezüglich der ersten beiden Bedenken haben HEINEN[17] und SCHANZ[18] ausführlich Stellung genommen. Der Vorwurf, eine fruchtbare Integration von verhaltenswissenschaftlichen Erkenntnissen in die Betriebswirtschaftslehre würde im Rahmen der Kommunikation ein Abrücken von der Fachterminologie auf die Ebene der Umgangssprache erfordern, könnte jedoch auch positive Impulse liefern. Im Umkehr-

[12] Nicklisch (1921) und die folgenden beiden Auflagen.
[13] Seyffert, R. (1922).
[14] Lysinski, E. (1923).
[15] Vgl. Deters, J. (1992), S. 54.
[16] Vgl. Chmielewicz, K. (1994), S. 24ff.
[17] Heinen E. (1976), S. 399f.

schluß ist demnach nicht von einer grundsätzlichen Inkommensurabilität von Verhaltenswissenschaften und Betriebswirtschaftslehre auszugehen und demnach kann es eine gemeinsame Basis – wenn auch zunächst auf dem Niveau der Umgangssprache – geben.[19] In der amerikanischen Literatur konnten sich aufgrund von Lernprozessen jedoch fachspezifische 'Behavioral Accounting Terminologien' etablieren.[20]

Als neuere Verfechter, die eine konsequente Einbeziehung der Verhaltenswissenschaften in die deutschsprachige Betriebswirtschaftslehre fordern, sind u.a. KIRSCH und SCHANZ zu nennen. Beispielsweise propagiert KIRSCH die Evolution der Betriebswirtschaftslehre zu einer verhaltenswissenschaftlich fundierten angewandten Führungslehre.[21] SCHANZ gilt als Vertreter einer verhaltenstheoretischen Betriebswirtschaftslehre, deren Aufgabe darin besteht, die betriebliche Realität mit Hilfe allgemeiner Theorien des Verhaltens von Individuen zu erklären.[22]

Obwohl die Notwendigkeit der Einbeziehung menschlichen Verhaltens in die Betriebswirtschaftslehre schon in den 20er Jahren in Deutschland erkannt wurde, gelang der Durchbruch im Bereich der Organisationslehre in den USA den Wissenschaftlern MAYO[23], ROETHLISBERGER/DICKSON[24] und WHITEHEAD[25] in den 30er Jahren mit ihren sogenannten 'Hawthorne-Studien'. Im weiteren Verlauf bemühten sich in den frühen 50er Jahren Wissenschaftler der University of Chicago eine allgemeine Theorie menschlichen Verhaltens zu entwickeln. Seither hat in den USA, trotz einiger skeptischer Vertreter einer 'reinen' ökonomischen Theorie, eine konsequente Eingliederung menschlich-sozialer Aspekte in die ansonsten eher technisch-aufgabenbezogene Betriebswirtschaftslehre stattgefunden, so daß manche Autoren von einer „Behavioral Science Revolution“[26] sprechen.

Durch die seit den 50er Jahren konsequente Integration verhaltenswissenschaftlicher Erkenntnisse in die US-amerikanische betriebswirtschaftliche Forschung wurden damit auch dem Rechnungswesen neue Möglichkeiten und Anreize für weitere Forschungsaktivitäten aufgezeigt. Entsprechend hat das verhaltensorientierte Rechnungswesen im

---

18 Vgl. Schanz, G. (1977), S. 331f.
19 Vgl. hierzu die gemilderte Inkommensurabilitätshypothese Seite 145ff.
20 Vgl. beispielsweise die Entwicklung der Terminologie in den Veröffentlichungen zum Bereich 'Behavioral Accounting' in den amerikanischen Zeitschriften 'Behavioral Science' und 'Behaviora Research in Accounting'. Vgl. zum Verhältnis von Umgangs- und Fachsprache auch Chmielewicz, K. (1994), S. 53ff.
21 Vgl. Kirsch, W. (1978), passim.
22 Vgl. Schanz, G. (1977) und Schanz, G. (1978).
23 Mayo, E. (1946).
24 Roethlisberger, F. J.; Dickson, W. J. (1939).
25 Whitehead, A. N. (1938).
26 Vgl. beispielsweise Schönbrunn, N. (1988), S. 37.

englischsprachigen Raum seither eine derart umfangreiche Berücksichtigung in der wissenschaftlichen Diskussion gefunden, daß es sich dort zu einem anerkannten Teilgebiet des Rechnungswesens entwickelt hat.[27] Manche Autoren attestieren diesem Themenkreis eine bereits soweit fortgeschrittene Autonomie und Etablierung innerhalb der Wirtschaftswissenschaften, so daß 'Behavioral Accounting' als eigenständige Wissenschaftsdisziplin zu betrachten sei.[28]

Einen Indikator hierfür stellen die zahlreichen Veröffentlichungen zu diesem Bereich dar. Zum einen lassen sich vermehrt Artikel zum 'Behavioral Accounting' in der seit 1956 publizierten US-amerikanischen Zeitschrift 'Behavioral Science' finden. Die Zeitschrift 'Behavioral Science' veröffentlicht verhaltensorientierte Beiträge aus den verschiedensten Wissenschaftsbereichen z.B. aus der Anthropologie, Biochemie, Genetik, Geschichte, Medizin, Philosophie, Psychologie, Politologie, Soziologie und der Betriebswirtschaftslehre und stellt damit eine interdisziplinäre Diskussionsarena für sämtliche von Verhaltensaspekten tangierten Wissenschaftsbereichen dar. Zum anderen haben sich auch zwei Zeitschriften etabliert, die sich insbesondere dem Forschungsbereich des 'Behavioral Accounting' widmen: 'Accounting, Organizations and Society' und 'Behavioral Research in Accounting'. Erstgenannte Zeitschrift wurde 1976 auf Empfehlung des 'Committee on Behavioral Science' der 'American Accounting Organization' ins Leben gerufen, um dem Forschungsbereich des 'Behavioral Accounting' ein Diskussionsforum zu bieten. Dabei läßt sich die Zielsetzung dieser Vierteljahresschrift wie folgt darlegen: „The journal will be concerned with all aspects of the relationship between accounting and human behavior, organizational structures and processes, and the changing social and political environment of the enterprise."[29] 'Behavioral Research in Accounting' wird seit 1989 alljährlich von der 'Accounting, Behavior and Organizations Section' der 'American Accounting Association' publiziert. „The object of Behavioral Research in Accounting (BRIA) is to promote the wide dissemination of the result of systematic scholary inquiries into the broad field of accounting."[30]

Die Anstöße zur Etablierung des 'Behavioral Accounting' als eigene Forschungsrichtung können wohl auf zwei verschiedene Entwicklungen innerhalb des wissenschaftlichen Gefüges in den USA zurückgeführt werden.[31] Einerseits veranlaßten neuere und umfangreichere Erkenntnisse auf den Gebieten der Psychologie, beispielsweise der Untersuchung von menschlichen Lern- und Informationsverarbeitungsprozessen (Human Information

[27] Vgl. Ferris, K. R. (1988), S. ix.
[28] Vgl. Holzer, H. P.; Lück, W. (1978), S. 510 bzw. Franzen, W. (1985), S. 52.
[29] Vgl. die vorletzte Seite in jeder Ausgabe der Zeitschrift 'Accounting, Organizations and Society'.
[30] Vgl. jede vierte Seite der Zeitschrift 'Behavioral Research in Accounting'.
[31] Vgl. Schönbrunn, N. (1988), S. 1.

Processing – HIPS) und der Soziologie, wie z.B. Erforschung gruppendynamischer Prozesse, Psychologen und Soziologen zur Suche nach neuen empirischen Testfeldern ihrer jeweiligen Erkenntnisse. Als hierfür relativ aufgeschlossenes Wissenschaftsgebiet erwies sich die Betriebswirtschaftslehre, insbesondere die Bereiche Organisation, Marketing und Rechnungswesen.

Andererseits führten neue Anforderungen an das Rechnungswesen zu Fragestellungen, deren Bewältigung die Limitiertheit der traditionellen und verfahrensorientierten Ansätze verdeutlichte. Die herkömmlichen Systeme der Kostenrechnung waren unter den Bedingungen relativ homogener Fertigungs- und Absatzprogramme entwickelt worden. Mit steigender Zahl der anzubietenden Produktvarianten wuchsen auch die Anforderungen hinsichtlich Flexibilität und Integrationsgrad des Material- und Informationsflusses und damit auch im Hinblick auf Planungs- und Steuerungsmechanismen. Demzufolge mußte auch die Kostenrechnung diesen neuen Anforderungen gerecht werden. Auf der Suche nach entsprechenden Lösungsansätzen wurden in den USA auch Aspekte der Psychologie und der Soziologie als sinnvolle Erweiterung des Forschungsobjekts 'Rechnungswesen' zur Erhöhung der Flexibilität und zur Beeinflussung von Steuerungsprozessen betrachtet.

Dieser Prozeß der Verschmelzung von Aspekten der Psychologie, der Soziologie und des Rechnungswesens zur Disziplin des 'Behavioral Accounting' ist noch nicht abgeschlossen und bedarf unter anderem noch weiterer Transferleistungen und Integrationsbemühungen. Im Kernbereich meiner Arbeit werden daher einige Denker und Wegbereiter verschiedener Paradigmata, beispielsweise PARSONS, BLUMER, WILLIAMSON, BRAVERMAN, FOUCAULT etc. präsentiert, die bei der Formulierung ihres Gedankengutes kaum Fragestellungen des Rechnungswesens bzw. explizite Problemstellungen der Kostenrechnung vor Augen hatten, aber dennoch grundlegende Perspektiven bieten, die auch für das 'Behavioral Accounting' fruchtbar erscheinen. Als Beitrag zur Entwicklung der Disziplin des 'Behavioral Accounting' erscheint es mir daher notwendig, ihr Gedankengut bei der Adressierung von Fragestellungen des Rechnungswesens systematisch zu berücksichtigen und Verfahren bzw. Methoden des Rechnungswesens aus verhaltensorientierter Sicht kritisch zu hinterfragen bzw. zu durchleuchten, um daraus neue Grundlagen für verhaltensorientierte Instrumente und gegebenenfalls Systeme der Unternehmensrechnung zu schaffen. Gleichzeitig sollen auch Denkanstöße im Hinblick auf die Überprüfung der organisationskonformen Implementierung von Systemen des Rechnungswesens in der Praxis initiiert werden, so daß die Wechselwirkungen zwischen den sozioökonomischen Rahmenbedingungen der Unternehmung und dem Einsatz von verschiedenen Instrumenten und Verfahren des Rechnungswesens abgeschätzt werden

können. Mit anderen Worten soll die 'Passung' zwischen der Organisation und dem Rechnungswesen evaluiert werden, d.h. der 'Rechnungswesen-Organisation-Fit'.

Die Weiterentwicklung des Forschungsbereichs 'Behavioral Accounting' wird dadurch erschwert, daß sich zu diesem Forschungsbereich zwar umfangreiche angelsächsische Literatur findet, die sich durch intensive theoretische und empirische Forschungsansätze auszeichnet, jedoch als methodisch diffus und begrifflich teilweise unpräzise bezeichnet werden muß.

„Wenn man den Versuch unternehmen wollte, einen vollständigen Überblick über den Stand der verhaltensorientierten Forschung auf dem Gebiet des Rechnungswesens zu erlangen, dann bestünde eine Möglichkeit darin, sämtliche Beiträge in der Literatur, die irgendwie mit diesem Thema in Zusammenhang stehen, zu sammeln, zu ordnen und auszuwerten, um so zu einem Gesamtbild von neuen Aussagen und Erkenntnissen zu gelangen. Dies wäre nicht nur ein sehr mühseliges, sondern wohl auch wenig lohnendes Unterfangen. Mühselig deshalb, weil die Anzahl der Beiträge in diesem Forschungsbereich zumindest in den USA inzwischen eine stattliche Zahl erreicht hat; wenig lohnend, weil man bald erkennen würde, daß hier von einer systematischen, zielgerichteten Forschung keine Rede sein kann."[32]

2. Kernbereiche des Behavioral Accounting

Im Rahmen der Konkretisierung dessen, was unter dem Begriff des 'Behavioral Accounting' subsumiert wird, ist, neben der klassischen Aufsplittung des Rechnungswesenbegriffs in 'internes' und 'externes' Rechnungswesen, zu berücksichtigen, daß sich der angelsächsisch geprägte Forschungsbereich des 'Behavioral Accounting' in folgende drei Hauptströmungen unterteilen läßt: 'Financial Accounting', 'Auditing' und 'Management Accounting'.[33]

[32] Schönbrunn, N. (1988), S. 4f.
[33] Vgl. Caplan, E. H. (1988), S. 5.

a) Financial Accounting

Im Bereich des 'Financial Accounting', das sich wohl immer stärker in Richtung 'Business Reporting' entwickelt,[34] werden Verhaltensaspekte des externen Rechnungswesens diskutiert. Ein wichtiger Bereich hierin fokussiert auf Informationsverarbeitungsprozesse externer Informationsempfänger. Dabei werden Wahrnehmungs- und Entscheidungsprozesse der Rezipienten, vor allem der institutionellen und privaten Investoren untersucht.[35] In diesem Zusammenhang wird beispielsweise auch die optische Aufbereitung, Präsentation und Verständlichkeit von Jahresabschlüssen analysiert.[36]

Ferner können noch das 'Social Accounting' und im weitesten Sinne auch das 'Green Accounting', dementsprechend Sozial- und Umweltbilanzen, dem Verhaltensaspekte analysierenden Bereich des 'Financial Accounting' zugeordnet werden. Aus verhaltensbezogener Perspektive stellt das sogenannte 'Human Resource Accounting', in der deutschsprachigen Literatur auch unter der Bezeichnung 'Humanvermögensrechnung'[37] bekannt, eine Schnittstelle zwischen 'Financial-' und 'Management Accounting' dar. Zum einen wird untersucht, ob und inwieweit die Fähigkeiten, Erfahrungen und Potentiale der Mitarbeiter als Aktiva oder Humanvermögen auf den Kapitalmärkten bei Anlageentscheidungen berücksichtigt werden. Andererseits sind auch die Verhaltenswirkungen spezifischer Instrumente des Personalmanagements z.B. im Rahmen der Personalbeschaffung, Personalentwicklung und Personalfreisetzung zu überprüfen.

b) Auditing

Als zweiter Kernbereich des 'Behavioral Accounting' sind verhaltensbezogene Problemstellungen hinsichtlich des Themenkomplexes 'Auditing' im Sinne von Wirtschaftsprüfung und Revisionswesen zu nennen. Hierbei werden zum einen Fragestellungen individuellen Verhaltens von Wirtschaftsprüfern im Zusammenhang mit der Erlangung eines vertrauenswürdigen Urteils thematisiert. Zum anderen werden aber auch soziale Prozesse in und interkulturelle Vergleiche von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften untersucht.[38] Im Bereich Revisionswesen werden Verhaltenswirkungen, die durch ein internes Kontroll-

[34] Vgl. beispielsweise Böcking, H.-J. (1998), S. 17; Mueller, G. G. (1998), S. 71.
[35] Vgl. Parker, L. D. (1988), S. 52 ff.
[36] Vgl. Parker, L. D. (1988), S. 57 ff.
[37] Vgl. Streim, H. (1981), Sp. 743.
[38] Vgl. Haller, A. (1989), S. 384.

system in einem Unternehmen ausgelöst werden, als Forschungsobjekt thematisiert. Darüber hinaus werden aber auch hier das interne Kontrollsystem selbst und das Verhalten der dort beschäftigten Mitarbeiter analysiert. [39]

c) Management Accounting

Schließlich bildet das 'Management Accounting' die dritte Hauptströmung des 'Behavioral Accounting'. Der Kernbereich der Arbeit widmet sich diesem Bereich.

Nach WEBER[40] scheint das amerikanische Management Accounting weniger weit entwickelt zu sein als das deutsche. Dies wird insbesondere aus der fehlenden Produktionsorientierung des amerikanischen Management Accounting abgeleitet.[41]

Gleichzeitig ist jedoch die Verhaltensorientierung des amerikanischen Management Accounting wesentlich weiter entwickelt. „Hierzu liegen in den USA unter dem Stichwort "behavioral accounting" umfangreiche Forschungsergebnisse vor, die in Deutschland nur unzureichend Eingang in die kostenrechnerische Diskussion gefunden haben."[42]

Die vorliegende Arbeit widmet sich diesem Forschungsbereich. Es sollen die Verhaltensaspekte des Management Accounting näher betrachtet werden. Aufgrund der nicht vollkommenen Deckungsgleichheit der Bereiche Kostenrechnung und Management Accounting scheint es notwendig, näher zu definieren, welche Bereiche des Rechnungswesens im Rahmen der Arbeit analysiert werden sollen.

---

[39] Vgl. Ferris K. R.; Dillard J. F. (1988), S. 281ff.
[40] Vgl. Weber, J. (1993), S. 13.
[41] Vgl. Johannson, H. J. (1990), S. 37.
[42] Weber, J. (1993), S. 45f.

II. Schwerpunkt der Untersuchung

Nachdem der Untersuchungsbereich – entsprechend der anglo-amerikanischen Klassifikation – auf verhaltensrelevante Aspekte des Management Accounting fokussiert, soll nachfolgend kurz auf die grundlegenden Begriffe Daten bzw. Informationen eingegangen und anschließend konkretisiert werden, was unter dem Begriff des 'Management Accounting' im Rahmen der Arbeit zu verstehen ist. Anschließend wird der Verhaltensbegriff operationalisiert und eine Arbeitsdefinition für die weitere Untersuchung entwickelt.

1. Definition des Untersuchungsobjekts/Abgrenzungen

Zunächst ist eine Begriffsbestimmung bzw. Abgrenzung hinsichtlich der der Termini Daten, Informationen und Informationssysteme vorzunehmen.

a) Daten, Informationen und Informationssysteme

Als Daten bezeichnet man Einzelangaben, die sich auf Personen oder Sachen beziehen und in logischer oder physikalischer Form dargestellt werden können. Informationen werden dadurch generiert, daß den Daten durch Übereinkunft oder aus dem Kontext heraus eine gewisse Bedeutung zugeordnet wird.[43]
„Man sollte sich immer an die Tatsache erinnern, daß Information die Umwandlung eines Unterschieds ist.“[44]

Als Informationssystem bezeichnet man die Gesamtheit der technischen, organisatorischen und persönlichen Komponenten, deren Funktion sich auf die Eingabe, Verarbeitung, Speicherung, Übermittlung und Ausgabe von Informationen bezieht.[45] Das betriebliche Rechnungswesen, das im wesentlichen die Bereiche des internen und externen Rechnungswesens umfaßt, läßt sich nach KLOOCK als Managementinformationssystem definieren. „Betriebliches Rechnungswesen ist ein institutionalisiertes Management-

[43] Vgl. Meitner, H. (1991), S. 722.
[44] Bateson, G. (1983), S. 412.
[45] Vgl. Meitner, H. (1991), S. 722.

Informations-System (MIS), welches das Wirtschaftsgeschehen, das sich zwischen Unternehmen und Umwelt sowie innerhalb des Unternehmens vollzieht, zum Zwecke der Dekkung des Informationsbedarfs unternehmerischer Planungs-, Lenkungs-, Überwachungs- und Publikationsaufgaben durch Wertgrößen (monetäre Größen und nutzen- bzw. zielorientierte Größen) realitätsnah abbildet."[46]

Mit dieser Definition werden zum einen die Informationsbedarfe des Managements angesprochen, zum anderen der Bereich der Daten, der sowohl monetäre als auch nicht-monetäre Größen repräsentiert. Gleichzeitig wird das betriebliche Rechnungswesen als ein Managementinformationssystem interpretiert, womit einerseits eine systemische Betrachtung des betrieblichen Rechnungswesens verknüpft wird, andererseits auch der Brückenschlag u.a. zu den Planungs-, Lenkungs-, und Überwachungssystemen betrieblicher Prozesse getätigt wird.

Zur weiteren Konkretisierung des Untersuchungsgegenstands soll im folgenden auf den Bereich des internen Rechnungswesens, als Teil des betrieblichen Rechnungswesens, eingegangen werden.

b) Internes Rechnungswesen, Management Accounting und Kosten rechnung

Unter dem Begriff des internen Rechnungswesens werden grundsätzlich alle Rechnungssysteme subsumiert, die für unternehmensinterne Benutzer konzipiert sind. Dies sind insbesondere die Investitions- und Finanzrechnungen sowie die Kosten- und Leistungsrechnung. Hingegen orientiert sich die externe Unternehmensrechnung an gesetzlichen und vertraglichen Verpflichtungen sowie an den Informatiosbedürfnissen unternehmensexterner Benutzer. Zwischen diesen beiden Bereichen gibt es jedoch eine Reihe von Berührungspunkten.[47]

Im Gegensatz zur deutschen Kosten- und Leistungsrechnung steht das Management Accounting in einem eher konvergenten Verhältnis zum Financial Accounting. Beispielsweise begünstigt das Fehlen des Maßgeblichkeitsprinzips die Verwendung der Daten für sowohl interne als auch externe Rechnungslegungszwecke. Terminologisch besteht keine

[46] Kloock, J. (1997), S. 3.
[47] Vgl. Ewert, R.; Wagenhofer, A. (1997), S. 4ff.

klare Trennung zwischen 'expenses' und 'costs'; der Kostenbegriff wird grundsätzlich pagatorisch verwendet. Vor allem stellt die fehlende systematische Trennung zwischen Aufwendungen und Kosten einen gravierenden Unterschied zur deutschen Kosten- und Leistungsrechnung dar – unterstützt jedoch das konvergente Verhältnis zwischen internem und externem Rechenkreis.[48] Weiterhin unterscheidet sich das Management Accounting von der Kostenrechnung dadurch, daß im angloamerikanischen Raum auch die Investitionsrechnung (Capital Budgeting) unter den Begriff des Management Accounting subsumiert wird.

In der amerikanischen Literatur werden zwei Hauptfunktionen des Management Accounting explizit herausgearbeitet: die Entscheidungsfunktion (decision facilitating und decision making) und die Verhaltensbeeinflussungsfunktion (decision influencing und stewardship).[49]

Im Gegensatz dazu widmet sich die deutschsprachige Kostenrechnungsliteratur im wesentlichen dem Aspekt der Entscheidungsfunktion.[50] Nach WEBER können die folgenden konzeptionellen Grundlagen der Kostenrechnung identifizieren werden:

- Die Kostenrechnung ist eine periodische Rechnung – ähnlich der Gewinn- und Verlustrechnung und damit eher kurzfristig orientiert.
- In Analogie zur Gewinn- und Verlustrechnung liegt die Wurzel der Kostenrechnung in der Funktion, wirtschaftliche Vorgänge im 'Ist' abzubilden. Erst später kommt die Anforderung hinzu, Kosten zu planen.
- Die Kostenrechnung orientiert sich an den Informationsbedarfen Unternehmensinterner. Infolgedessen weicht sie in ihren Wertansätzen zum Teil erheblich von denen der Gewinn- und Verlustrechnung ab.
- Die Kostenrechnung wird durchwegs als eine laufende Rechnung aufgefaßt. Fallweise Kostenerhebungen für spezielle Fragestellungen ergänzen die laufende Kostenrechnung, ersetzen sie jedoch nicht.[51]

Neuere Konzeptionen der Kostenrechnung wie z.B. die Prozeßkostenrechnung (Activity Based Costing), das 'Target Costing' oder die Produktlebenszyklusrechnung (Life Cycle Costing) lösen sich unter anderem von dem eher kurzfristigen Periodenbezug und lassen sich dementsprechend nur zum Teil in das klassische konzeptionelle Raster der Kosten-

---

[48] Vgl. Haller, A. (1997), S. 273.
[49] Vgl. beispielsweise Demski, J. S.; Feltham, G. (1976), S. 8 ff; Gjesdal, F. (1981), S. 208ff.
[50] Vgl. für eine Übersicht der Kostenrechnungszwecke Seite 156ff.
[51] Vgl. Weber, J. (1993), S. 11f.

rechnung einordnen[52]. Folgt man der klassischen Terminologie, so sind diese Konzepte eher der Investitionsrechnung als der Kostenrechnung zuzuordnen, womit der Brückenschlag zur Investitions- und Finanzrechnung, einem weiteren Rechnungssystem des internen Rechnungswesens, getätigt ist.[53]

Investitionsrechnungen werden vor allem für die Ermittlung der Wirtschaftlichkeit von Investitionen eingesetzt, während Finanzrechnungen der Liquiditätsplanung und der Liquiditätssteuerung dienen. Sowohl die Investitionsrechnung als auch die Finanzrechnung basieren primär auf Ein- und Auszahlungen – vielfach werden jedoch auch Einnahmen- und Ausgabengrößen herangezogen – je nach Definition des zugrundeliegenden Fonds.

Abgeleitet aus den Interdependenzen von Kosten- und Leistungsrechnung sowie Investitionsrechnung wurde beispielsweise von KÜPPER die Frage nach der Sinnhaftigkeit einer eigenständigen, von der Investitionsrechnung losgelösten Kosten- und Leistungsrechnung gestellt.[54] Die Möglichkeit, monetäre Basisrechnungssysteme mit Hilfe des Lücke-Theorems ineinander zu überführen wurde von KLOOCK/MALTRY am Beispiel einer kalkulatorischen Zinsrechnung aufgezeigt. Insbesondere die Unterstützung der operativen Planung durch die kostenrechnerische unterperiodige Differenzierung nach fixen und variablen Kosten konnte als wesentlicher Vorteil gegegenüber einer rein zahlungsorientierten investitionsrechnerischen Methode herausgearbeitet werden.[55]

Die einerseits wenig trennscharfe Abgrenzung zwischen Kosten- und Leistungsrechnung, Investitions- und Finanzrechnung, bzw. dem internen Rechnungswesen generell und Inkongruenzen zwischen dem internen Rechnungswesen und dem Management Accounting sollen im Rahmen der Arbeit nicht weiter thematisiert werden. Im folgenden werden die Begriffe internes Rechnungswesen und Management Accounting synonym verwendet.

Der Untersuchungsbereich setzt sich mit der internen Unternehmensrechnung auseinander, wobei sich die weiteren Ausführungen den Hauptfunktionen der internen Unternehmensrechnung, der Entscheidungsfunktion und insbesondere der Verhaltenssteuerungsfunktion, widmen. Die Abgrenzung nach Kurz- oder Langfristorientierung zur Lösung interner Planungs-, Lenkungs- und Überwachungsaufgaben tritt damit in den

---

[52] Siehe Seite 192.

[53] Vgl. Ewert, R.; Wagenhofer, A. (1997), S. 4ff. bzw. Weber, J. (1993), S. 12. Abweichend hiervon stellen nach Kloock Investitions- und Finanzrechnungen keinen Teilbereich des internen Rechnungswesens dar. Vgl. Kloock, J. (1997), S. 13f.

[54] Vgl. Küpper, U. (1997a), S. 41 bzw. Küpper, U. (1997b), S. 24ff.

[55] Vgl. Kloock, J.; Maltry, H. (1998), S. 88ff.

Hintergrund. Auch dies unterstützt die synonyme Verwendung der Begriffe 'interne Unternehmensrechnung', und 'Management Accounting'.

Management Accounting wird als internes Rechnungswesen im Sinne von zielgerichteter Steuerung der Unternehmensprozesse interpretiert. Somit liegt der Schwerpunkt der Aufgaben in der Durchführung von Planungs-, Steuerungs- und Kontrollaktivitäten.[56] Im Rahmen dieser Aktivitäten wird die Bedeutung der Verhaltensaspekte des internen Rechnungswesens herausgestellt.

Untersuchungsgegenstand der Arbeit ist das 'Behavioral Accounting' im Sinne von „Verhaltensaspekten des internen Rechnungswesens im Rahmen interner Planungs-, Steuerungs- und Kontrollinstrumente eines Unternehmens". Entsprechend wird das Management Accounting als Führungsinstrument zur Planung, Steuerung und Kontrolle von internen Prozessen im Hinblick auf Veränderung der Verhaltensweisen der Mitarbeiter im Unternehmen sowie zur Entwicklung eines 'Kostenbewußtseins' interpretiert.

c) Der Verhaltensbegriff

Nachdem die der Arbeit zugrundegelegte Auffassung hinsichtlich der internen Unternehmensrechnung bzw. von 'Management Accounting' dargelegt wurde, ist der Begriff des Verhaltens weiter zu präzisieren. Damit wird der Bereich der Sozialwissenschaften angesprochen, wobei sich kein eindeutiges Bild dessen abzeichnet, was im Rahmen des Wissenschaftsgefüges unter den Bereich der Sozialwissenschaften subsumiert wird bzw. welche Bereiche die jeweiligen sozialwissenschaftlichen Fachdisziplinen abdecken. Treffend hat dies WILLKE für die Soziologie formuliert: „Die Soziologie ist (immer noch) eine junge Wissenschaft, die ihre identitätsbildende Programmatik nicht gefunden hat."[57] Die Hauptaufgabe von Soziologen scheint darin zu bestehen, „anderen Soziologen die Unhaltbarkeit ihres Ansatzes, ihrer Methoden und vor allem ihrer Ergebnisse zu demonstrieren."[58] Um sich nicht in den Verstrickungen der Sozialwissenschaften zu verlieren wird der Begriff des Verhaltens in pragmatischer Weise herausgestellt. Es soll auf diejenigen sozialwissenschaftlichen Bereiche näher eingegangen werden, die sich primär mit

---

[56] Vgl. Kloock, J. (1978), S. 494.
[57] Willke, H. (1996a), S. 1
[58] Willke, H. (1996a), S. 1

menschlichen Verhaltensweisen beschäftigen, um auf diese Weise den Brückenschlag zwischen der klassischen Betriebswirtschaftslehre und den Sozialwissenschaften im Rahmen des 'Behavioral Accounting' zu tätigen.

Nicht nur in der Abgrenzung zwischen Kostenrechnung und Management Accounting, sondern auch im Verhältnis zwischen den amerikanischen 'Behavioral Sciences' und den 'Verhaltenswissenschaften' lassen sich gewisse Inkongruenzen feststellen. Insbesondere zeigt sich, daß die Übersetzung des Begriffs 'behavioral' mit dem Terminus 'verhaltensorientiert' problematisch ist. Zum einen ist auf die historischen Besonderheiten des US-amerikanischen Ursprungs der 'Behavioral Sciences' hinzuweisen. In den 40er und 50er Jahren fand aufgrund der damaligen politischen Situation eine Umbenennung der 'Social Sciences' in 'Behavioral Sciences' statt. Dies wurde damit begründet, daß der Terminus 'Verhaltenswissenschaften' wertneutraler und politisch korrekter sei als die bis dahin verwendete Bezeichnung 'Sozialwissenschaften', mit der Begriffe wie Sozialismus und Kommunismus assoziiert wurden. Diese Umbenennung läßt sich wohl eher auf einen politisch bedingten Opportunismus zurückführen, als auf eine wissenschaftlich bedingte Notwendigkeit.[59] Zum anderen wird in der deutschsprachigen sozialwissenschaftlichen Forschung beispielsweise eine Trennung zwischen Verhaltens- und Handlungstheorie vorgenommen, so daß die Übersetzung des Terminus 'behavioral' mit verhaltensorientiert zu vage ist, als daß sich damit im Hinblick auf den deutschsprachigen Forschungsbereich der Untersuchungsgegenstand klar eingrenzen ließe. Folglich ist kurz darauf einzugehen, was in der Soziologie unter Verhaltens- bzw. Handlungstheorie zu verstehen ist und welches Verständnis bezüglich des Begriffs 'Verhalten' dieser Arbeit zugrunde gelegt wird.

α) Verhaltenstheoretische Konzeptionen

Die Verhaltenstheorie ist als individualistischer Ansatz zu sehen, der historisch eng mit psychologischen Lerntheorien verknüpft ist. Im Mittelpunkt der Verhaltenstheorie steht die Erklärung menschlichen Verhaltens mit Hilfe kausaler Gesetze. Dabei wird ein Gesetz als regelmäßige Verbindung mindestens zweier Ereignis- oder Sachverhaltsklassen definiert. Tritt ein Element einer Sachverhaltsklasse auf, so tritt auch ein Element der anderen Sachverhaltsklasse auf. Zwischen beiden Sachverhaltsklassen kann empirisch unterschieden werden und die Verknüpfung zwischen beiden Klassen besitzt einen bestimmten Grad der Notwendigkeit. Damit kann eindeutig zwischen Ursache und Wirkung unter-

[59] Vgl. Deters, J. (1992), S. 50ff.

schieden werden. Kennzeichen der Verhaltenstheorie ist, daß der Verhaltenstheoretiker aufgrund der Erfassung des Verhaltens von Personen mit Hilfe von Gesetzmäßigkeiten in die Rolle eines externen Beobachters versetzt wird. Die zu erklärenden Verhaltensweisen werden somit als externe Daten behandelt, wodurch sich, wie sich noch zeigen wird, ein wesentliches Unterscheidungskriterium zur Handlungstheorie konstituiert.[60]

Eine frühe Version der Verhaltenstheorie stellt die auf PAWLOW[61] zurückgehende klassische Theorie der Konditionierung dar. Hierin steht allein der unmittelbare Zusammenhang zwischen Reiz und rein reaktivem Verhalten im Brennpunkt des Interesses. Das hieraus entwickelte 'Reiz-Reaktionsschema' ('Stimulus-Response Model'), stellt die Grundlage des Behaviorismus dar. Bezogen auf menschliches Verhalten ist anzumerken, daß die strenge behavioristische Übertragung auf den Menschen dessen innere Zustände wie Gefühle, Wahrnehmungen, Bedürfnisse etc. grundsätzlich nicht berücksichtigt. Dieser Mangel wird im Rahmen der sogenannten kognitiven Verhaltenstheorien behoben. Zentrale Annahme hierbei ist, daß sich zwischen verschiedenen mentalen Faktoren, die als Bewußtseinszustände, Vorstellungen oder kurz als Kognitionen definiert werden, Spannungen ergeben. Diese Spannungen werden von der Person als unbefriedigend empfunden, können jedoch dadurch abgebaut oder reduziert werden, daß sich die betreffende Person in einer bestimmten Weise verhält. Damit werden nicht nur mentale Faktoren, sondern auch Beziehungen zwischen mentalen Faktoren einbezogen. Für sichtbares wie mentales Verhalten gilt gleichermaßen, daß es durch Reize hervorgerufen wird.[62] Verhalten kann danach wie folgt definiert werden: Verhalten ist eine sichtbare und/oder mentale Aktivität, die durch Stimuli, – vermittelt durch kognitive Prozesse – zustande kommt. Ursprünglich war der Begriff alleine den sichtbaren oder beobachtbaren Verhaltensweisen vorbehalten (Behaviorismus).[63]

Zusätzlich können auch mehrere mentale Spannungszustände bestehen, die nicht alle gleichzeitig oder mit Hilfe einer bestimmten Verhaltensweise gelöst werden können. Mit dieser Fragestellung beschäftigt sich die Theorie des Verhaltenskonflikts, womit ein Brückenschlag zwischen Verhaltenstheorie und Entscheidungstheorie getätigt wird. Damit wird angesprochen, daß Personen nicht durchgängig aufgrund biologischer Faktoren in ihrem Verhalten festgelegt sind. Zudem wird in der Verhaltenstheorie den Lernprozessen besondere Bedeutung beigemessen, die der Person eine ganze Reihe von verschiedenen Verhaltensweisen ermöglichen. Diese Betrachtungsweise reicht nach der Kritik der im fol-

---

[60] Vgl. Reimann, H.; Giesen, B.; Goetze, D.; Schmid, M. (1991), S. 102f.
[61] Vgl. Pawlow, I. P. (1972).
[62] Vgl. Staehle, W. H. (1999), S. 154f.
[63] Vgl. Reimann, H.; Giesen, B.; Goetze, D.; Schmid, M. (1991), S. 103f.

genden dargestellten Handlungstheorie nicht aus, um menschliches Verhalten erschöpfend zu erfassen.[64]

β) Handlungstheoretische Konzeptionen

Die Handlungstheorie ist ebenfalls dem theoretischen Individualismus zuzurechnen. Über Inhalt und Abgrenzungen des Handlungsbegriffs besteht in der Wissenschaft keine Einigkeit. Bereits 1916 hat PARETO[65] menschliches Handeln als willens-, gefühls- bzw. instinktbestimmt definiert und entsprechend diese drei Handlungsebenen festgelegt. WEBER[66] hat 1922 vier verschiedene Typen von Handlungen identifiziert: traditionelles, wertrationales, affektuelles und zweckrationales Handeln. Mit Hilfe dieser Festlegungen sollte die Komplexität menschlichen Handelns in leichter erfaßbare Dimensionen überführt bzw. in Kategorien eingeordnet werden. Dabei wurden Analyseebenen nicht einheitlich definiert und verschiedene Kategorisierungen vorgenommen. Auch der derzeitige Stand der handlungstheoretischen Forschung ist von uneinheitlichen Abgrenzungen und vielschichtigen Kategorisierungen geprägt.

Obwohl zahlreiche thematische Überschneidungen zwischen der Verhaltens- und Handlungstheorie festzustellen sind, liegt der wesentliche Unterschied im wissenschaftstheoretischen Anspruch. Während die Verhaltenstheorie als kausale Theorie über die Formulierung von Gesetzen allgemeiner Art, wie oben dargelegt, einen Zusammenhang zwischen bestimmten Reizen und einem bestimmten Verhalten herzustellen sucht, weist die Handlungstheorie diesen Anspruch ausdrücklich zurück. Nach ihrer Auffassung gibt es keine kausal bestimmenden Reize, die gewissermaßen von außen auf eine Person einwirken und sie zu einem bestimmten Verhalten nötigen. Dabei wird der Blickwinkel erweitert: Person, Handlung und Handlungsobjekt werden als Grundelemente der Handlungstheorie betrachtet.[67]

Eine Person wird als ein Selbst, als eine ausgereifte Persönlichkeit begriffen, die unter Berücksichtigung ihrer Handlungsmöglichkeiten aktiv handelt und nicht in erster Linie einem Reiz-Reaktionsmechanismus unterliegt. Wie bereits MASLOW in seinen frühen Werken dargelegt hat, stellen Motive die Antriebsenergie des Handelns dar.[68] Im Rahmen der Handlungstheorie wird auch der Entwicklung der Persönlichkeit im Rahmen von

---

[64] Vgl. Reimann, H.; Giesen, B.; Goetze, D.; Schmid, M. (1991), S. 117ff.
[65] Vgl. Pareto, V. (1916), S. 26ff.
[66] Vgl. Weber, M. (1922), passim.
[67] Vgl. Reimann, H.; Giesen, B.; Goetze, D.; Schmid, M. (1991), S. 140f.

Sozialisationsprozessen, in denen die Person u.a. lernt Rollen zu übernehmen und die Fähigkeit erwirbt autonom zu handeln, ein wesentlicher Einfluß auf das Verhalten von Individuen zuerkannt. Hierbei ist dem zentralen Medium der Sozialisation, nämlich der Sprache, besonderer Bedeutung beizumessen. Sprache erlaubt Sinn zu stiften und damit Verstehen und Beziehungen zwischen Personen herzustellen. Verstehen ist an das Vorhandensein von selektivem Sinn geknüpft und Sinn entsteht durch die gemeinsame und gleichzeitig angemessene Verwendung von Regelsystemen, die bestimmte Symbole in einen durch alle Beteiligten rekonstruierbaren Zusammenhang setzen. Unter dem Begriff der Person wird somit ein aktiv und kompetent handelndes Individuum verstanden, das seine Identität im Rahmen eines sprachlich vermittelten und gesellschaftlich geprägten Sozialisationsprozesses erlangt.[69]

Handeln kann jedoch nur dann angemessen beschrieben werden, wenn die Intention und damit auch das Handlungsobjekt bekannt ist. So verstanden bestimmen sich die Begriffe Handeln, Intention und Handlungsobjekt gegenseitig. Innerhalb des handlungstheoretischen Bezugsrahmens werden diese Begriffe präzisierend weitergeführt. Im Gegensatz zur Verhaltenstheorie umfaßt der handlungstheoretische Bezugsrahmen, innerhalb dessen das Handeln eines kompetenten und autonomen Akteurs lokalisiert werden muß, folgende Kategorien: bestimmte Ziele, unterschiedliche, internalisierte Werte oder selektive Standards, Kognitionen und Emotionen bzw. Affekte. Als Ziele werden durch das Handeln einer Person angestrebte oder erwünschte Zustände außerhalb oder innerhalb des Akteurs verstanden. Werte bzw. Standards stellen Legitimationsmuster oder Selektionskriterien zur Verfügung, mit deren Hilfe zwischen konfligierenden Handlungen oder Zielen entsprechend dem damit konstituierten Präferenzsystem entschieden wird. Unter Kognitionen werden Wahrnehmungen oder Informationen, die ein Akteur von seiner Umwelt bzw. von sich selbst besitzt, zusammengefaßt. Darunter werden alle Glaubensvorstellungen, Realitäts- und Eigendeutungen, Wissen und Erwartungen bezüglich der Chancen, die Ziele realisieren zu können, verstanden. Unerheblich dabei ist, ob diese Kognitionen objektiv richtig oder wahr sind. Entscheidend ist nur, ob der Akteur in Übereinstimmung mit seinen Kognitionen handelt. Schließlich wird der handlungstheoretische Bezugsrahmen noch durch Emotionen, worunter jene Gefühle und Affekte verstanden werden, die Handeln ebenso anleiten können wie Werte oder Kognitionen, vervollständigt. Eine soziologisch sinnvolle Nomenklatur für Emotionen wurde bisher nicht entwickelt, so daß behelfsmäßig von einem emotionalen Urteil gesprochen wird, wenn eine Bejahung bzw. Ablehnung eines Objekts sich eher an eigenen Bedürfnissen als an Sachzwängen orien-

[68] Vgl. Maslow, A. H. (1943) bzw. Maslow, A. H. (1954).
[69] Vgl. Reimann, H.; Giesen, B.; Goetze, D.; Schmid, M. (1991), S. 142ff.

tiert. Die Handlungstheorie interpretiert somit jedes individuelle Handeln einer Person als eine spezifische Kombination von Zielen, Werten, Kognitionen und Emotionen.[70]

Schließlich ist, neben der Person und der Handlung, noch auf das Handlungsobjekt als letztes Grundelement der Handlungstheorie einzugehen. Die Menge möglicher Objekte, auf die Handeln ausgerichtet sein kann, läßt sich in soziale und nicht-soziale Objekte unterteilen, wobei unter sozialen Objekten andere Personen verstanden werden. Zielt Handeln auf andere Personen ab, so wird von sozialem Handeln gesprochen. Wesentliches Merkmal sozialen Handelns ist, daß es der Kommunikation bedarf. Jegliches Handeln, das sich nicht auf soziale Objekte bezieht, wird als nicht-soziales Handeln definiert.[71]

Handeln läßt sich als Aktivität definieren, die aufgrund spezifischer mentaler Ereignisse wie Überlegungen, Kalkulationen, Intentionen etc. zustande kommt. Damit wird eine Handlung nicht als notwendige Reaktion auf die Einwirkung eines Reizes verstanden, sondern ausschließlich über die subjektive Sichtweise des jeweiligen Akteurs interpretiert. Handeln läßt sich methodisch dadurch analysieren, daß vornehmlich jene Gesichtspunkte rekonstruiert werden, die für den Akteur selbst ausschlaggebend waren.[72]

2. Entwicklung einer Arbeitsdefinition

In der deutschsprachigen Literatur zum 'Behavioral Accounting' wird kaum[73] oder nur vage angedeutet[74], was unter dem Begriff des Verhaltens verstanden wird. Der Terminus Verhalten wird im Rahmen dieser Untersuchung weit gefaßt definiert, so daß darunter jegliche Form des Agierens oder Reagierens subsumiert werden kann, und sich damit sämtliche Formen von psychischen und/oder physischen Zuständen bzw. Aktivitäten charakterisieren lassen. Entsprechend wird die strenge Trennung zwischen 'Handeln' und 'Verhalten' aufgegeben und damit sowohl Stimulus-Response-Reaktionen als auch bewußt intendierte Handlungen betrachtet.[75]

---

[70] Vgl. Reimann, H.; Giesen, B.; Goetze, D.; Schmid, M. (1991), S. 148ff.
[71] Vgl. Reimann, H.; Giesen, B.; Goetze, D.; Schmid, M. (1991), S. 152ff.
[72] Vgl. Reimann, H.; Giesen, B.; Goetze, D.; Schmid, M. (1991), S. 159f.
[73] Siehe beispielsweise Kochhan, W. (1979); Preuß K. (1991); Stoll, S. (1997); Wielpütz, A. U. (1996).
[74] Vgl. beispielsweise Höller, H. (1978), S. 3.
[75] Vgl. Heckhausen, H. (1977), S. 296f. bzw. von Rosenstiel, L. (1975), S. 356.

Der Begriff des Verhaltens/Handelns wird umfassend definiert als sämtliche stimulierte und/oder absichtsgeleitete Aktionen bzw. Zustände, unabhängig davon, ob reagierende oder intendierte Wesensmerkmale im Vordergrund stehen.

Im folgenden werden die Begriffe Verhalten und Handeln synonym verwendet und sind im Sinne dieser Definition zu interpretieren.

Konkretes Verhalten geht immer von einem Individuum aus. Das heißt, es sind sowohl verhaltensrelevante Variablen im Individuum (z.B. Normen, Werte, Emotionen, Kognitionen, usw.) zu betrachten als auch die entsprechende Handlungssituation und deren Stimuli (Umweltvariablen). Damit würden interpersonale Unterschiede zu Verhaltensunterschieden bei sonst gleichen Bedingungen führen. Individuelle Persönlichkeitsstrukturen geprägt durch genetische Anlagen und beeinflußt durch unterschiedliche Sozialisationsprozesse sind wesentliche Einflußfaktoren auf konkretes Verhalten. Entsprechend wäre es notwendig, die Persönlichkeitsmerkmale einer konkreten Person in einer spezifizierten Situation zu betrachten und daraus Aussagen bezüglich ihrer Verhaltensweisen abzuleiten und zu formulieren, um schließlich darauf aufbauend mehr oder weniger valide Verhaltensprognosen generieren zu können. Zur Generalisierung von Aussagen wären somit zahlreiche verhaltensrelevante Persönlichkeitsmerkmale, verschiedenste Verhaltenskontexte und deren Stimuli zu analysieren. Folglich zwingt die angesprochene Komplexität individueller Verhaltensunterschiede die Betrachtung der Verhaltensaspekte des 'Management Accounting' auf einer höheren Abstraktionsstufe, so daß im Rahmen der Arbeit verschiedene Verhaltensmuster und Typisierungen von Handlungsräumen aufgezeigt werden sollen.[76]

Nachdem das 'Financial Accounting', 'Auditing' und 'Mangement Accounting' als generelle Kernbereiche des 'Behavioral Accounting' vorgestellt wurden, die Inkongruenzen von Management Accounting und internem Rechnungswesen bzw. Kosten- und Leistungsrechnung angesprochen wurden, sowie auf terminologische Divergenzen der 'Behavioral Sciences' und den Verhaltenswissenschaften u.a. im Hinblick auf die Begriffe 'Verhalten' und 'Handeln' hingewiesen wurde, wird nachfolgend das dieser Arbeit zugrundegelegte Verständnis von 'Behavioral Accounting' definiert.

'Behavioral Accounting' umfaßt die Bereiche des Financial- und Management Accounting sowie das Prüfungs- und Revisionswesen. Im Rahmen des Ma-

---

[76] Vgl. Seite 85ff.

nagement Accounting befaßt sich das Behavioral Accounting mit den Verhaltenswirkungen interner Planungs-, Steuerungs- und Kontrollinstrumente und dient der Unterstützung von Führungsprozessen. Im Mittelpunkt stehen die Verhaltensweisen von Mitarbeitern im Unternehmen. Verhalten umfaßt dabei sämtliche stimulierte und/oder absichtsgeleitete Aktionen bzw. Zustände, unabhängig davon, ob reagierende oder intendierte Wesensmerkmale im Vordergrund stehen.

3. Eingrenzung des Untersuchung

Gemäß des dieser Arbeit zugrunde gelegten Verständnisses menschlichen Verhaltens wird die Erwartung, daß allein bestimmte Stimuli des internen Rechnungswesens ganz spezifische Verhaltensweisen bei allen Mitarbeitern hervorrufen werden, enttäuscht. Aufgrund der oben genannten interpersonellen Unterschiede und aufgrund der Autonomie von Individuen ist davon auszugehen, daß der Versuch spezifische Rechnungsweseninstrumente zu entwickeln, nach denen alle Mitarbeiter unwillkürlich gleichsam 'tanzen', zwangsläufig zum Scheitern verurteilt ist. Entsprechend wäre der Versuch der Entwicklung einer, auf empirisch abgesichertem Wissen über Verhaltenswirkungen von Informationen und Verfahrenstechniken basierender „Verhaltens-Technologie“[77] des Rechnungswesens als Utopie zu bezeichnen.

Im weiteren Verlauf dieser Arbeit werden jedoch Rahmenbedingungen und Steuerungsmedien (i.S.v. Stimuli) aufgezeigt, die bestimmte Verhaltensweisen ermöglichen und auch die Wahrscheinlichkeit für das Auftreten bestimmter Verhaltensmuster erhöhen.[78] Es werden somit sowohl ergebnisorientierte Maßnahmen der rechnungswesenbasierten Verhaltenssteuerung als auch prozeßorientierte indirekte Maßnahmen, die sich gewissermaßen auf die Ausgestaltung der Rahmenbedingungen eines verhaltensorientierten 'Management Accounting' beziehen, dargestellt. Damit wird im weitesten Sinne auch auf ein Konzept der Kostenrechnung zurückgegriffen, das in der deutschsprachigen Literatur unter dem Begriff der 'Pretialen Lenkung'[79] bekannt geworden ist. Es sei nochmals betont, daß nachfolgende Ausführungen nicht als deterministisches Verhaltenssteuerungsprogramm des Rechnungswesens aufzufassen sind. Der stringente Transfer dieser Er-

[77] Witte, E. (1972), S. 5.
[78] Vgl. Seite 112ff.
[79] Vgl. Schmalenbach, E. (1947) und Schmlenbach, E. (1948).

kenntnisse auf reale Handlungssituationen und konkrete Mitarbeiter kann als Kernaufgabe des 'Managements' bezeichnet werden und stellt damit den Anknüpfungspunkt zur Praxisrelevanz dieser Arbeit her.

4. Motivation der Untersuchung

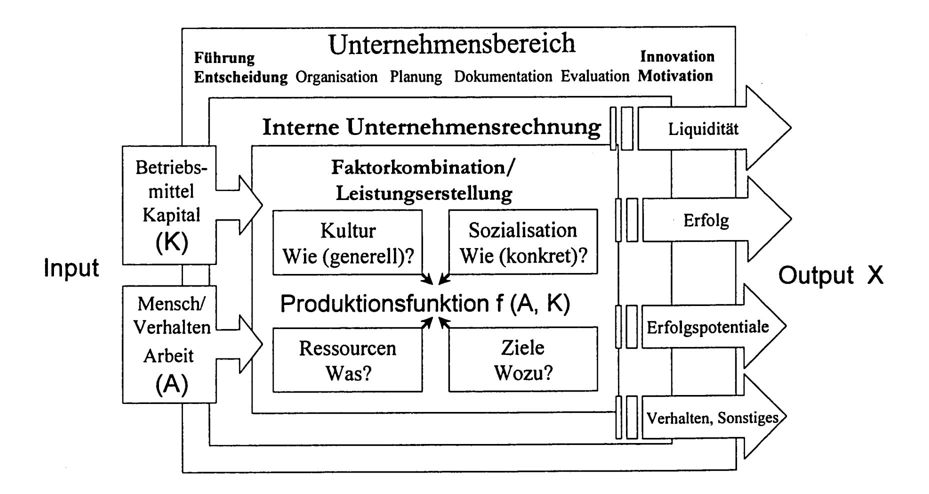
Trotz der angesprochenen Problemkreise läßt sich der gewählte Untersuchungsbereich des 'Behavioral Accounting' zum einen dadurch begründen, daß sich in 'reifen' Industriegesellschaften die Arbeitsleistung des Menschen zunehmend vom 'Produktionsfaktor' hin zum 'strategischen Erfolgsfaktor' entwickelt bzw. entwickeln muß. Entsprechend sind die technisch aufgabenbezogenen Dimensionen der Produktion um die Wissenskomponente zu erweitern. Insofern läßt sich auch erklären, warum die eingangs erwähnte 'Humanvermögensrechnung' als Schnittstelle zwischen 'Management Accounting' und 'Financial Accounting' bzw. 'Business Reporting' unter dem Schlagwort 'Valuing Intellectual Capital'[80] derzeit - zumindest in den USA - eine gewisse 'Renaissance' erlebt. Daraus läßt sich u.a. ableiten, daß dem 'Faktor Mensch' generell und im besonderen bei der internen Steuerung und Kontrolle ein anderes Gewicht beizumessen ist, als dies in der traditionellen Betriebswirtschaftslehre und dementsprechend im klassischen Rechnungswesen unter Betrachtung des Menschen als 'Produktionsfaktor' bzw. 'Kostenfaktor' geschieht. Dies mag sich auch damit begründen lassen, daß die Trennung menschlicher Arbeitsleistung in ein Führungs- und ein Ausführungs- bzw. Leistungssystem, somit in Elementarfaktoren und den dispositiven Faktor[81] aufgrund neuerer Organisationsformen des Leistungserstellungsprozesses an Trennschärfe verliert (Gruppenarbeit, Selbstorganisation, Lean Production usw.). Zum anderen liefert das Rechnungswesen als quantitative bzw. monetäre Abbildung betrieblicher Prozesse umfangreiche Daten bezüglich der verschiedensten Prozesse eines Unternehmens in beliebigen Aggregationsgraden. Hierbei ist jedoch zu berücksichtigen, daß die bereitgestellten Informationen bereits von bestimmten Verhaltensweisen beeinflußt sind und als Entscheidungsgrundlage bzw. zur Unterstützung von Entscheidungsprozessen herangezogen werden, die letztendlich wiederum zu bestimmten Handlungen und Verhaltensweisen beim Mitarbeiter führen sollen bzw. führen. Durch das interne Rechnungswesen werden nicht nur die verschiedensten unternehmensinternen Prozesse zahlenmäßig vereinheitlicht und damit vergleichbar gemacht, sondern gleichzeitig dient die 'internationale Sprache' der Zahlen multinationalen Unternehmen als Kommunikations-, Steuerungs- und Kontrollinstrument - beeinflußt von be-

[80] Vgl. beispielsweise Edvinsson, L.; Malone, M. S. (1997) bzw. Sveiby, K. E. (1997)
[81] Vgl. Gutenberg, E, (1983), S. 3ff.

stimmten Verhaltensweisen zur Herbeiführung von bestimmten Verhaltensweisen - im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeiten in den unterschiedlichsten Ländern und Kulturkreisen.

Die nachfolgende Abbildung visualisiert die Verhaltensperspektive des internen Rechnungswesens. Dabei werden die rein technisch-aufgabenbezogenen Kennzeichen des internen Rechnungswesens durch verhaltenswissenschaftliche Ansätze ergänzt.

Abb. 1: Verhaltensperspektive des internen Rechnungswesens



Quelle: Eigene Darstellung

Den Kern des Management Accounting bildet die zahlenmäßige Abbildung des Leistungserstellungsprozesses. [Output X = f(A, K), mit A = Arbeit und K = Kapital als Inputvariablen]. Darüber hinaus unterstützt das interne Rechnungswesen als Informationssystem das Management bei seinen Führungsaufgaben. Damit soll der Bestand des Unternehmens durch Sicherstellung von Liquidität, Erfolg und den Aufbau von Erfolgspotentialen gewährleistet werden. Als Instrument der Unternehmensführung sind die Wirkungen der internen Unternehmensrechnung – insbesondere auf das Verhalten der Mitarbeiter – in den Kontext des Gesamtunternehmens zu setzen. Dieser Kontext wird durch das Zusammenwirken der Unternehmensressourcen, den Zielen des Unternehmens, der Unternehmenskultur und den betrieblichen Sozialisationsprozessen geprägt.[82]

[82] Vgl. hierzu ausführlich Kapitel B, 43ff.

Die 'Behavioral Accounting' Perspektive ist durch eine nicht rein formal- analytische Vorgehensweise gekennzeichnet. Sie wendet sich damit gegen die 'Trivialisierung'[83] der Verhaltensproblematik mit Hilfe von vereinfachten, meist mathematischen Situationsmodellen und routinisierten Handlungsprozeduren.[84]
VON FOERSTERs Ausführungen hinsichtlich trivialer und nicht-trivialer Maschinen stellt die Problematik von Denkschemata in den Kategorien Reiz-Reaktion, Ursache - Wirkung, Ziel - Handlung usw. heraus.[85]

Mit diesen Ausführungen wird verdeutlicht, daß es sich bei den Verhaltensaspekten des internen Rechnungswesens um komplexe Phänomene handelt, die sich nicht ohne weiteres vollständig erfassen, quantifizieren und modellieren lassen.

[83] Vgl. March, J. G.; Simon, H. A. (1958), S. 164ff.
[84] Vgl. hierzu insbesondere die Ausführungen Seite 177ff. und Seite 224ff.
[85] Vgl. von Foerster, H. (1984), S. 13f.

III. Theoretische Grundlagen der Arbeit

Zur Fundierung einer interdisziplinären Untersuchung, die sich u.a. mit der Analyse verschiedener Theorien beschäftigt, erscheint es unerläßlich, verschiedene Zielsetzungen und dahinterliegende methodologischen Kriterien knapp darzulegen und gleichzeitig die entsprechenden Positionen, die im Rahmen dieser Arbeit vertreten werden, herauszuarbeiten.

1. Konzeption des Wissenschaftsziels

Im Rahmen einer Arbeit, die sich mit den Verhaltensaspekten des 'Management Accounting' beschäftigt und damit eine wenig konkrete Materie mit vagen und teilweise kontroversen Auffassungen thematisiert, soll zunächst auf das zugrunde liegende Theorieverständnis und die Funktion von Theorien eingegangen werden.

In der Literatur findet man die Unterscheidung zwischen einem theoretischen und einem pragmatischen Wissenschaftsziel.[86] Vor dem Hintergrund des Gedankens, daß ein Theoriekonzept der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, welches sich nicht der Frage der Anwendbarkeit stellt, tendenziell zur bloßen Philosophie avancieren würde, gilt es gerade für den Bereich des 'Management Accounting' Gestaltungsempfehlungen für die Praxis bzw. Hilfestellung für die Problembewältigung zu geben. Folglich sollen die getroffenen Aussagen sowohl praktischen Bedürfnissen als auch akademischen Wissenschaftsstandards genügen. Entsprechend ist, neben der Integration von verhaltenswissenschaftlichen Erkenntnissen in die interne Rechnungswesenforschung, ein gegebenenfalls entstehender Widerspruch zwischen Theorie und Praxis zu bewältigen.

Dieser Widerspruch zwischen Theorie und Praxis manifestierte sich in der deutschen Betriebswirtschaftslehre am sogenannten ersten Methodenstreit. SCHMALENBACH forderte, die Betriebswirtschaftslehre als Kunstlehre zu konzipieren und setzte sich vehement für eine angewandte Betriebswirtschaftslehre ein, die für ihn erst durch praktisch verwertbare Ergebnisse ihren Stellenwert erfuhr. „Eine Betriebswirtschaftslehre nach meinem Sinn mußte letzten Endes, unmittelbar oder mittelbar, dem praktischen Betrieb dienen.“[87]

[86] Vgl. bspw. Chmielewicz, K. (1994), S. 17f.
[87] Schmalenbach, E. (1931), S. 1.

„Wir müssen auf verwertbare Ziele hinarbeiten. Man mag ruhig das zum Ziel nehmen, unserem Fach den Charakter der Wissenschaftlichkeit abzustreiten. Das ist ja doch alles lediglich Definitionsfrage. Verlassen wir deshalb nicht das Prinzip, praktisch verwertbare Arbeit zu tun. Resultate, die für die kaufmännische Praxis nicht brauchbar sind, sind für uns keine Resultate, höchstens Vorstufen dazu.“[88]

SCHMIDT und RIEGER gelten hingegen als Verfechter einer rein theoretischen Betriebswirtschaftslehre. Sie sahen ihre Aufgabe darin, empirische betriebswirtschaftliche Probleme systematisch zu erforschen, um so zu einem Erkenntnisgewinn zu gelangen. Insbesondere RIEGER entwickelte durch begriffliche Festsetzungen und zahlreiche Prämissen theoretische Modelle von hoher Geschlossenheit. Durch diese Vorgehensweise wurde ein Großteil der Realproblematik ausgeklammert. Unter der Zielsetzung des Erkenntnisgewinns wurde dies nicht weiter problematisiert, denn das Entwickeln praktisch orientierter Handlungsempfehlungen wurde aus wissenschaftstheoretischen Erwägungen heraus ohnehin abgelehnt.[89]

Als Basis für die weiteren Ausführungen dieser Untersuchung wird von einer „anwendungsorientierten Wissenschaft“[90] ausgegangen, die durch eine Nutzbarmachung der Wirklichkeitserkenntnis für die Wirklichkeitsgestaltung und dementsprechend durch eine gewisse Realitätsnähe gekennzeichnet ist. Bezogen auf das 'Behavioral Accounting' geht es folglich um die Analyse komplexer sozioökonomischer Interaktionszusammenhänge und die Entwicklung von Erklärungsansätzen, aus denen sich praxisrelevante Handlungs- und Steuerungsempfehlungen ableiten lassen.

[88] Schmalenbach, E. (1911), zitiert nach Schönpflug, F. (1954), S. 243.
[89] Vgl. Schönbrunn, N. (1988), S. 32.
[90] Vgl. Ulrich, H. (1981), S. 10.

2. Methodologische Positionierung der Arbeit - Einordnung in das Wissenschaftsgefüge

Durch die Zugrundelegung einer anwendungsorientierten Theorie müssen zwangsläufig auch die methodischen Kriterien betrachtet werden, die dieser Konzeption gerecht werden können. Damit stellt sich die Frage, welche methodologischen Konzeptionen geeignet erscheinen, dem Anspruch einer anwendungsorientierten und damit realitätsnahen Wissenschaft gerecht zu werden. In diesem Zusammenhang sind auch metatheoretische Überlegungen anzustellen, die der Explikation oder dem Aufbau von bestimmten Argumentations- und Wissenschaftssystemen dienen. Der aufzubauende metatheoretische Rahmen ist nicht nur als Instrument zur Selbstreflexion zu sehen, sondern erlaubt auch die Überschreitung von Grenzen einzelner Fachwissenschaften, wodurch eine Verknüpfung von der Fachwissenschaft mit anderen Wissenschaften erreicht wird.[91]

Generell sollen Methodologien eine vielschichtige und dynamische Realität strukturieren und ordnen, um auf diese Weise Ansatzpunkte für Erkenntnisse über diese Realität zu liefern. Diese Aufgabe scheint insofern für die vorliegende Arbeit wichtig, da sich 'Behavioral Accounting' als komplexes und vages Untersuchungsobjekt präsentiert. Im folgenden soll kurz auf verschiedene mögliche methodologische Konzeptionen eingegangen werden um schließlich diejenige methodologische Position zu identifizieren, die dem interdisziplinären und komplexen Charakter des 'Behavioral Accounting' am ehesten gerecht wird.

In den Erfahrungswissenschaften steht die Forschungslogik traditionell im Mittelpunkt metatheoretischer Überlegungen. Sie ist der Referenzpunkt jener Methodologien, die das Instrumentarium metatheoretischer Überlegungen in den Erfahrungswissenschaften dominieren. Methodologien selbst sind ein zentraler Bestandteil unterschiedlicher philosophischer Systeme, die Aussagen bezüglich des Menschen und seiner Lebenswelt treffen; sie sind begrifflich in den Bereich der Erkenntnis- und Wissenschaftstheorie einzuordnen.[92]

Methodologische Konzeptionen können im Rahmen einer Metatheorie diejenigen Richtlinien darstellen, an denen sich die Methoden der jeweiligen Fachwissenschaften orientieren. Damit dienen sie letztendlich der Beurteilung der 'Wissenschaftlichkeit' bzw. der

[91] Vgl. Kastrop, C. (1993), S. 19.
[92] Vgl. Kastrop, C. (1993), S. 11.

Rationalität von Theorien. Sie lassen sich durch ihren deskriptiven, explanatorischen und präskriptiven Charakter definieren - je nach Zielsetzung der methodologischen Aussage. Methodologische Aussagen werden als deskriptiv bezeichnet, wenn sie innerhalb des Rahmens einer bestimmten Methodologie den Entwicklungspfad und die Faktoren einer rationalen und konsistenten Theoriendynamik eruieren und beschreiben. Nach KASTROP bezieht sich der Begriff Theoriendynamik auf die Entwicklung von einzelnen Theorien innerhalb (verschiedener) Theoriesystemen.[93] Hingegen werden Aussagen als explanatorisch bezeichnet, wenn sie über den deskriptiven Charakter hinaus Bedingungen, Ursachen, Wirkungen und sodann die erkannten Gesetzmäßigkeiten der Theoriendynamik aufzeigen. Schließlich weisen alle Aussagen, die einen 'Soll-Zustand' beschreiben präskriptive Wesensmerkmale auf. In der methodologischen Diskussion werden jedoch gerade solche Aussagen als umstritten betrachtet, da die inhärent bewertende Komponente prinzipiell auch immer den Wahrheitsanspruch der präskriptiven Aussage in Frage stellt. Diese Problematik läßt sich anhand der in der Ökonomie geführten Diskussion zwischen rationalistischen und instrumentalistischen Methodologien illustrieren.[94]

a) Rationalistische Methodologien

Unter rationalistischen Methodologien lassen sich insbesondere verschiedene, neuere empirische Versionen des Positivismus und des kritischen Rationalismus einordnen. Dem Bereich der instrumentalistischen Methodologien werden neuere analytische Konzeptionen, z.B. der Strukturalismus von STEGMÜLLER[95] sowie relativistische, außeranalytische Konzeptionen wie beispielsweise der Relativismus von FEYERABEND[96] zugeordnet.

α) Positivismus

Die den rationalistischen Methodologien zuzurechnenden empirisch-positivistischen Positionen befassen sich schwerpunktmäßig mit der Kritik und Weiterentwicklung methodologischer Rationalitätskriterien. Folgt man der Erkenntnistheorie, die diesen empirisch-positivistischen Positionen zugrundeliegt, so ist es möglich, die Realität ent-

---

[93] Vgl. Kastrop, C. (1993), S. 12.
[94] Vgl. hierzu und im folgenden Kastrop, C. (1993), S. 19ff.
[95] Vgl. Stegmüller, W. (1973).
[96] Vgl. Feyerabend, P. K. (1995).

weder durch sinnliche Wahrnehmung, Beobachtung oder durch induktiv-logische Beweisverfahren zu erkennen.[97] Entsprechend hat die Formulierung ökonomischer Theorien derart zu erfolgen, daß entweder eine stetige, empirische Überprüfung, verbunden mit einer fortlaufenden Verbesserung der angewandten theoretischen Instrumente möglich ist, oder aber heuristische Modelle und formale, logisch-analytische Methoden als Erklärungsgrundlage fungieren können. Wissenschaft ist demnach durch Wertfreiheit ohne transzendentale Elemente unter Einhaltung einer Logik der Forschung gekennzeichnet, wobei Verifikation zum zentralen Rationalitätskriterium wird.[98] Der Forscher bezieht somit eine Außenperspektive bezüglich des Forschungsobjekts und unterstellt, daß objektive wissenschaftliche Erkenntnis in Form allgemeiner Gesetze möglich ist. Folgt man der Argumentation von KIESER/KUBICEK, so läßt sich daraus ableiten, daß die dieser Theorieauffassung zugrundeliegenden empirisch-kognitiven sowie logisch-analytischen Aussagen die Kriterien 'Allgemeinheit' und 'Kritisierbarkeit' erfüllen müssen.[99]

Das Merkmal der 'Allgemeinheit' besagt, daß die Aussagen einer Theorie nicht auf eine einmalige Begebenheit hin konstruiert werden sollen, sondern für eine Klasse von Phänomenen. Nach dieser Maßgabe sind generelle Aussagen zu formulieren, aus denen dann individuelle, auf konkrete Einzelfälle bezogene Aussagen deduziert werden können. Das Kriterium der Kritisierbarkeit impliziert im Rahmen der positivistischen Position die Methodik der logisch-vernunftorientierten Verifikation. Entwicklung und Test wissenschaftlicher Theorien beruhen auf dem Primat der Objektivität, die durch Intersubjektivität bzw. systematische und methodische Vorgehensweisen und Überprüfungsverfahren approximiert wird. Das Verfahren der intersubjektiven Überprüfbarkeit wird schließlich zum Prüfstein, an dem Theorien von Nicht-Theorien unterschieden werden können.[100] Für die vorliegende Arbeit ist dies insbesondere im Hinblick auf die in neuerer Literatur zum 'Behavioral Accounting' verwendeten Metaphern zur Beschreibung von bestimmten organisatorischen Konstellationen (z.B. Unternehmen als 'Maschinen', 'Organismen', 'Gehirne', 'Politische Arenen', 'Psychic Prisons' und 'Garbage Cans'[101]) von Relevanz. Aufgrund ihres kontextübergreifenden Verständnisses ermöglicht die Verwendung von Metaphern abstrakte organisatorische Zusammenhänge zu veranschaulichen und damit auch zur Weiterentwicklung von Theorien beizutragen.[102]

---

[97] Vgl. Kastrop, C. (1993), S. 19f.
[98] Vgl. Kastrop, C. (1993), S. 28.
[99] Vgl. Kieser A.; Kubicek, H. (1978), S. 15.
[100] Vgl. Kieser A.; Kubicek, H. (1978), S. 15ff.
[101] Vgl. hierzu die verwendeten Metaphern bei Morgan, G. (1997), passim.
[102] Vgl. Alvesson, M. (1993), S. 116.

Nach HEINEN können Metaphern als erkenntnistheoretisch legitimierte Vehikel wissenschaftlichen Denkens betrachtet werden, da jede Wissenschaft ihre spezifische Sichtweise der Realität dadurch gewinnt, daß sie Inhalte verschiedener bildhafter Denkfiguren im Hinblick auf ihren Erkenntnisgegenstand fruchtbar macht und ausarbeitet. HEINEN verweist in diesem Zusammenhang auf das Prinzip des metaphorischen Prozesses, bei dem empirische Phänomene, die einer unmittelbaren Erklärung nicht ohne weiteres zugänglich sind, durch Begriffe anderer, besser zu verstehender Sachverhalte interpretiert werden.[103] Kritik an dem Geltungsanspruch von Metaphern wird einerseits daran festgemacht, daß dieser Geltungsanspruch häufig auf der Stellung bestimmter Personen basiert[104], andererseits auch „issues of consistency, problematic assumptions and more traditional epistemologigal concerns[105]" zu bedenken seien.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, daß die Bedeutung von Metaphern in Ihrer Gesamtheit für die Betriebswirtschaftliche Forschung anerkannt werden, jedoch aus empirisch-positivistischer Perspektive nicht die Merkmale einer eigenständigen Theorie aufweisen.[106]

Im Rahmen der Betrachtung des methodischen Kriteriums der Kritisierbarkeit ist auch auf die weitreichenden Implikationen bezüglich der Rationalitätsdebatte einzugehen. Entsprechend der positivistischen Konzeption sind Realitätsbedingungen zu entwickeln, da sinnstiftende menschliche Denkprozesse auf gemeinsame Denk- und Diskussionsschemata angewiesen sind, um die subjektiv wahrgenommene Realität strukturieren zu können.[107]

Ohne allzu tief in die Rationalitätsdebatte einsteigen zu wollen, soll an einem Beispiel zur methodischen Konzeption von Rationalitätskriterien die Konsequenz einer derartigen Rationalitätsfestlegung für das Theorieverständnis aufgezeigt werden. ACHAM unterscheidet drei Haupttypen der Rationalität: Handlungsrationalität, Systemrationalität und wissenschaftstheoretische Rationalität.[108] Wissenschaftstheoretische Rationalität soll sich in einer prinzipiellen Falsifizierbarkeit von Theorien äußern. Systemrationalität bezieht sich auf die Adäquanz von Zuständen oder Ereignissen innerhalb eines statischen oder dynamischen Systems. Für die vorliegende Arbeit ist das Kriterium der Handlungsrationalität von besonderer Bedeutung, denn Handlungsrationalität unterstellt eine gewisse

[103] Vgl. Heinen, E. (1987), S. 18.
[104] Vgl. Kieser A.; Kubicek H. (1978), S. 18.
[105] Vgl. Alvesson, M. (1993), S. 117.
[106] Vgl. Sackmann, S. (1989), S. 481f.
[107] Vgl. Kastrop, C. (1993), S. 34.
[108] Vgl. Acham, K. (1984), S. 32f.

Zweckgerichtetheit bzw. Vernunft und Berechenbarkeit von Handlungen. Beachtet man jedoch, daß KIRSCH unter Bezugnahme auf HABERMAS[109] hierzu bemerkt, daß „nicht nur das theoretische oder 'kognitiv-instrumentelle' Wissen, sondern auch das moralisch-praktische und das ästhetisch-expressive Wissen in die Betrachtung einzubeziehen sind“[110], so folgt hieraus die Notwendigkeit, das traditionelle Rationalitätsverständnis um eine als irrational zu bezeichnende Komponente zu ergänzen. BRUNSSON leitet beispielsweise daraus die Forderung ab, die Entscheidungstheorie in eine Handlungstheorie[111] zurückzuführen.[112]

Im Rahmen des 'Behavioral Accounting' würde diese irrationale Komponente beispielsweise dann relevant, wenn unter dem Aspekt der Handlungsrationalität auch Unternehmenssituationen berücksichtigt werden müssen, in denen jenseits jeglicher Methodik entschieden und gehandelt wird, und somit zum Beispiel neben unternehmenspolitischen Konstellationen auch individuelle Intuition, Spontaneität und Kreativität zum Tragen kommen sollen. Damit lassen sich die tendenziell stimuliinduzierten Verhaltensweisen mit in das Untersuchungsfeld einbeziehen.

β) Kritischer Rationalismus

Die Vertreter des kritischen Rationalismus weisen derartige positivistische Rationalitätskonzeptionen als realitätsfern zurück. Der kritische Rationalismus bedient sich ebenfalls rationalistischer Methodologien, jedoch bezieht er sich nicht wie der Positivismus auf eine logisch-vernunftorientierte, sondern auf eine empirische Ausrichtung der Aufklärung. Kritisierbarkeit leitet sich somit nicht aus dem zentralen Kriterium der Verifikation ab. Entscheidendes methodologisches Kriterium des kritischen Rationalismus ist die Falsifikation. Entsprechend fordert POPPER als Abgrenzungskriterium, daß Theorien empirisch widerlegbar sein müssen, d.h. an der Wirklichkeit bzw. der Erfahrung derselben durch den Beobachter scheitern können.[113] Gemäß der Terminologie des kritischen Rationalismus werden nur solche Aussagen, Hypothesen oder Theorien als wissenschaftlich akzeptiert, die falsifizierbar sind. Hierbei unterscheidet POPPER streng zwischen Entdeckungs- und Begründungszusammenhang. Im Gegensatz zu positivistischen Ansätzen ist für POPPER der Entdeckungszusammenhang, also wie Hypothesen, Theo-

[109] Vgl. Habermas, J. (1981), S. 25ff.
[110] Kirsch W. (1992), S. 372.
[111] Vgl. hierzu die Ausführungen S. 18ff.
[112] Vgl. Burunsson, N. (1982), S. 29ff.

rien oder Gesetze gefunden werden, methodisch irrelevant. Es wird davon ausgegangen, daß jede Formulierung einer wissenschaftlichen Aussage von einem spezifischen Hintergrund geprägt, und in dieser Hinsicht theoriegeleitet ist. Die vorliegenden Aussagen müssen jedoch einer mehrstufigen logischen und empirischen Prüfung zum Nachweis des Begründungszusammenhangs unterzogen werden. Dieses Prüfungsverfahren konstituiert den eigentlichen methodologischen Anspruch des kritischen Rationalismus auf ein mögliches absolut-rationales Vorgehen in der Wissenschaft.[114] Damit vertritt auch der kritische Rationalismus die grundsätzliche These, daß objektive Erkenntnis möglich sei, was auch ihn in den Mittelpunkt instrumentalistischer Kritik rückt.

b) Instrumentalistische Methodologien

Das Adjektiv 'instrumentalistisch' kann dann für eine Methodologie verwandt werden, wenn nicht an dem Anspruch absolut-rationaler Objektivität festgehalten werden soll, sondern allenfalls der Anspruch einer relativ-rationalen Objektivität erhoben wird. Solche instrumentalistischen Konzeptionen sind in der Regel auf Zweckorientierung hin ausgerichtet und vertreten eine methodologisch-plurale Position, die gerade für die interdisziplinäre und komplexe Thematik des 'Behavioral Accounting' adäquat erscheint. Hierbei wird davon ausgegangen, daß letztendlich keine Methodologie vermag, objektive Rationalität zu definieren. Insbesondere aufgrund dessen, da Werturteile nie auszuschließen sind.[115]

α) Strukturalismus

Im Rahmen der analytischen Konzeptionen instrumentalistischer Methodologien soll im folgenden der wesentlich von STEGMÜLLER[116] und SNEED[117] entwickelte Strukturalismus vorgestellt werden. Hierbei wird davon ausgegangen, daß in die auf einer logischen Basis entwickelten rationalen Rekonstruktionen stets auch die Grenzen des logisch Faß- und Erklärbaren mit einzubeziehen sind und damit der Instrumentalismus die Begrenztheit und Relativität von Methodologien bewußt werden lassen. Das zentrale

[113] Vgl. Popper, K. R. (1984), S. 7f.
[114] Vgl. Popper, K. R. (1974b), S. 963.
[115] Vgl. Kastrop, C. (1993), S. 27f.
[116] Vgl. Stegmüller, W. (1980).

Element hierbei ist die rationale Rekonstruktion, deren Zweck es ist, unter Heranziehung von logischen, epistemologischen und pragmatischen Begriffen zum Verständnis wissenschaftlicher Verhaltensweisen beizutragen.[118] Im Rahmen des Strukturalismus wird unter einer Theorie ein System von wissenschaftlich begründeten Sätzen verstanden, das derart geordnet wird, so daß aus bestimmten Sätzen dieses Systems andere Sätze abgeleitet werden können. Dies wird nach SNEED auch als 'Statement View' bezeichnet.[119] Anders ausgedrückt kann eine strukturalistische Theorie verstanden werden als ein „[...] system of constructs and variables in which the constructs are related to each other by propositions and the variables are related to each other by hypotheses"[120].

STEGMÜLLER favorisiert jedoch die 'Non Statement View', deren zentrales Interesse auf der Untersuchung von globalen Strukturen und Theorien, sowohl in statischer als auch dynamischer Betrachtungsweise, liegt. Diese alternative Sichtweise spaltet eine Theorie in einen Strukturkern und in eine Klasse von intendierten Anwendungen. Als charakteristisch gilt, daß der Strukturkern im Zeitablauf ein relativ stabiles Gebilde bleibt, während die verschiedenen Anwendungen, Erscheinungsformen und die zu erklärenden Phänomene durchaus Veränderungen unterliegen.[121] Damit besteht die Möglichkeit, den Theoriekern über die ursprüngliche Anwendung hinaus auch auf neue Anwendungen auszudehnen bzw. die Menge der intendierten Anwendungen zu erhöhen.

Nach STEGMÜLLER kann die 'Non Statement View' in zwei Kategorien unterteilt werden: eine mengentheoretische und eine linguistische.[122]

Die mengentheoretische Variante weist Theorien eine axiomatische Gestalt zu und definiert Theorien als komplexe Gebilde aus mathematischen Strukturen. Aufgrund dieser Axiomatisierung kann ein mathematischer Strukturbegriff bzw. eine mathematische Fundamentalstruktur definiert werden und stellt damit die sogenannte logische Komponente einer Theorie dar, deren Aufgabe in der Herstellung von Querverbindungen zwischen allen Anwendungen dieser Theorie liegt.[123]

Bei der linguistischen Variante der 'Non Statement View' wird der Theoriekontext durch grammatikalische Regeln festgelegt. Grundlage hierfür ist die Konzeption der generativen Grammatik, die den einer Menge von Sätzen zugrundeliegenden Kontext charakterisiert.

[117] Vgl. Sneed, J. D. (1983), S. 345ff.
[118] Vgl. Stegmüller, W. (1980), S. 106.
[119] Vgl. Stegmüller, W. (1973), S. 41f.
[120] Bacharach, S. B. (1989), S. 498.
[121] Vgl. Stegmüller, W. (1973), S. 41f.
[122] Vgl. hierzu und zum folgenden Stegmüller, W. (1975), S. 376ff.

KIRSCH leitet hieraus ab, daß wenn eine „Menge von Sätzen eines Sprachspiels gegeben ist, so ist es prinzipiell möglich, eine Menge von Regeln, d. h. eine Grammatik zu formulieren, die es ermöglicht, eine unbegrenzte Menge weiterer Sätze dieses Sprachspiels zu erzeugen bzw. zu verstehen"[124]. Hieraus ergibt sich eine Erweiterung der mit dem Theoriebegriff verbundenen Konzeptualisierung, die nicht mehr nur durch wissenschaftstheoretische Aspekte geprägt ist, sondern nun auch bedeutungstheoretische Gesichtspunkte aufweist. Sprache[125] dient somit nicht nur der Beschreibung von Ereignissen, sondern auch zu deren Gestaltung, so daß Sprachformen von horizontbildenden Hintergrundannahmen, die man sicherlich nicht immer explizieren kann, geprägt sind. Diese Grammatik spiegelt letztendlich eine umfassende Auffassung von der Welt, der Gesellschaft, der Situation des Menschen wider, wodurch das Denken, das Verhalten und die Wahrnehmung beeinflußt werden.[126] Damit knüpft der Strukturalismus an sozialpsychologische Untersuchungen von Wissenschaftsprozessen an. Aufgrund dieser Konstruktionsmerkmale ist der Strukturalismus nicht geeignet, eine Theorie objektiv im Sinne von verifizieren bzw. falsifizieren zu bewerten. Eine strukturalistische Bewertung einer Theorie richtet sich darauf, ob sich ein Ausschnitt der Realität durch die theorieimmanenten Strukturmerkmale rekonstruieren läßt. Der Strukturalismus ist demnach ungeeignet, eine rationale Beurteilung bestimmter Theorien in bezug auf andere Theorien zu treffen. Er ist jedoch dazu prädestiniert diese Theorien im Hinblick auf interdisziplinäre Forschungsergebnisse rational zu rekonstruieren.[127]

β) Relativismus

Zur Konstituierung der methodologischen Position soll schließlich noch auf den Relativismus, eine außeranalytische Konzeption des Instrumentalismus, eingegangen werden. Auffassung des Relativismus ist, daß Erkenntnisse bezüglich einer Realität nicht durch eine Abfolge widerspruchsfreier Theorien, die letzten Endes zu einer 'Idealtheorie' konvergieren, gewonnen werden können.

Die Idee objektiver Erkenntnis wird verworfen, als irrelevant zurückgewiesen. FEYERABEND löst das traditionelle Realitätsverständnis schließlich völlig auf und plädiert für

[123] Vgl. Kirsch, W. (1990), S. 78.
[124] Kirsch, W. (1990), S. 79. Vgl. zur Bedeutung von Sprachspielen Seite 147 und 228.
[125] Vgl. hierzu die Ausführungen zum symbolischen Interaktionismus Seite 184ff.
[126] Vgl. Feyerabend, P. K. (1995), S. 295ff.
[127] Vgl. Kastrop, C. (1993), S. 127.

einen Methodenpluralismus.[128] Erkenntnis wird vielmehr aus einer Ansammlung verschiedener, auch unverträglicher und sich widersprechender Theorien gewonnen, da diese dazu dienen können, den wissenschaftlichen Horizont zu erweitern. Begründet wird dies mit der Ablehnung der Konsistenzbedingung, nach der neue Hypothesen mit anerkannten Theorien übereinstimmen müssen.[129] Eine einzelne Hypothese oder Theorie kann niemals mit allen Tatsachen auf ihrem Gebiet übereinstimmen, so daß der rationalistische Anspruch an Theorien, mit den verfügbaren und anerkannten Tatsachen vereinbar zu sein, zurückgewiesen wird. Diese Forderung der Vereinbarkeit führt schließlich zur Zurückweisung jeglicher Theorie. Insbesondere, wenn jede Tatsachenaussage auf Theorieaussagen basiert, ist empirische Kritik und Überprüfbarkeit von Hypothesen aufgrund quantitativer Unstimmigkeiten ausgeschlossen.[130] FEYERABEND fügt an, daß der empirische Erfolg einzelner Theorien kein Beweis für eine Wahrheitsfindung ist, sondern lediglich das Produkt der Ausschaltung von Alternativen.[131] Entsprechend werden dann die Konsequenzen eines wissenschaftlich eingeführten Gedankengebäudes nicht mehr hinterfragt.

c) Methodologische Position der Arbeit

Resümierend bietet sich somit der Ersatz des rationalistisch-monistischen Blickwinkels durch einen instrumentalistisch-pluralistischen an. Während die erstgenannte Perspektive von der Suche nach der einen, objektiven Methodologie geprägt ist, läßt der Instrumentalismus verschiedene rationalistische und instrumentalistische Sichtweisen zu. Dies liegt in der zentralen Annahme des Instrumentalismus begründet. Unabhängig von der Selbsteinschätzung einer Methodologie kann es stets nur relativ-rationale Erkenntnisse geben, die für eine bestimmte Welt erklärend und für bestimmte Zwecke geeignet sein können und dementsprechend keinen Alleinvertretungsanspruch erheben können. Folglich wird keine Methodologie gänzlich abgelehnt, lediglich deren absolut-rationaler Anspruch. Übertragen auf die Betriebswirtschaftslehre bedeutet dies, daß alle existierenden Methodologien und die darauf basierenden betriebswirtschaftlichen Konzepte eine Existenzberechtigung aufweisen, jedoch keines den Anspruch auf die Wahrheit oder die einzige ökonomisch richtige Abbildung der Realität erheben kann.[132] Dies entspricht der dieser Arbeit zugrunde gelegten Position, die sich im Rahmen des beschriebenen Gefüges

[128] Vgl. Feyerabend, P. K. (1995), S. 11f.
[129] Vgl. Feyerabend, P. K. (1995), S. 39ff.
[130] Vgl. Feyerabend, P. K. (1995), S. 84.
[131] Vgl. Feyerabend, P. K. (1995), S. 48f.

als metatheoretisch bzw. metamethodologisch verstandener Instrumentalismus definieren läßt und den Alleinvertretungsanspruch einzelner Methodologien zurückweist.

Entsprechend mögen einige der im folgenden in der Arbeit dargestellten Paradigmata zum 'Behavioral Accounting' auf den ersten Blick etwas befremdend wirken (z.B. Labor Process Debate oder Postmoderne), jedoch basierend auf der methodologischen Konzeption des Instrumentalismus den Blick für Alternativen zu den dominierenden 'Mainstream' Ansätzen schärfen und den zu einer Bereicherung der 'klassischen' Ansätze zum 'Behavioral Accounting' beitragen. Als Bezugsrahmen zur Betrachtung der verschiedenen Paradigmata wird ein systemtheoretisch fundiertes Modell zum 'Behavioral Accounting' entwickelt, das zur Analyse der Wesensmerkmale und zur Synthese der Kerngedanken der einzelnen Ansätze dienen soll. Entsprechend werden die verschiedenen Ansätze durch das Modell strukturiert und daraus neue Ideen zum 'Behavioral Accounting' generiert

Aufgrund der angesprochenen theoretischen Fundierung und methodologischen Positionierung erlauben die der Arbeit zugrundeliegende Praxisperspektive und der philosophische Horizont eine 'Transzendierung des Problemverständnisses' der Kostenrechnung durch eine entsprechende theoretische Problemexplikation. Hiermit werden zwangsläufig auch Grundlagendiskussionen angesprochen, die auch außerhalb der Betriebswirtschaftslehre begründet sind und somit bisher kaum beachtet oder als für die Betriebswirtschaftslehre irrelevant angesehen wurden.[133]

Die vorliegende Arbeit ist bewußt als betriebswirtschaftliche Grenzüberschreitung, als Transzendierung des Problemverständnisses ausgelegt. Die zugrundeliegende Prämisse, daß es nicht nur eine objektive Wirklichkeit gibt, zeigt sich daran, daß nicht ein Paradigma den folgenden Ausführungen zugrunde gelegt wird. Einzelne Modelle können laut HÖRMANN nur entweder realitätsnah, aber wenig aussagekräftig, oder sehr spekulativ sein.[134] Statt dessen wird durch eine Verbindung von wirtschafts- und sozialwissenschaftlichen Basiskonzepten sowie durch die Einbeziehung von Psychologie und Philosophie versucht, eine weitgehend interdisziplinäre Forschungsperspektive zu beschreiben.

---

[132] Vgl. Kastrop, C. (1993), S. 244.
[133] Vgl. Kirsch W. (1992), S. 16.
[134] Vgl. Hörmann, H. (1988), S. 10f.

IV. Ziel der Arbeit

Ziel der Arbeit ist, eine strukturierende Analyse möglicher Ansätze zum 'Behavioral Accounting' zu erstellen, um die Potentiale und den Facettenreichtum dieses Forschungsgebietes darzulegen.

Neben dem Aufzeigen der historischen Wurzeln wird eine Klärung der verschiedenen Forschungsrichtungen und Teilgebiete des 'Behavioral Accounting' angestrebt. Entsprechend werden Kernbereiche der als 'Behavioral Accounting' bezeichneten Forschungsdisziplin dargelegt, wobei sich die Untersuchung auf das interne Rechnungswesen konzentriert. Damit geht es sowohl um eine diagnostisch-analytische Bestandsaufnahme und Identifizierung dieses Forschungsbereichs als auch um die Diskussion der Verhaltensaspekte von Instrumenten und Systemen des internen Rechnungswesens.

Zur systematischen Analyse der verschiedenen Perspektiven zum 'Behavioral Accounting' gilt es, ein instrumentalistisches Modell zum Behavioral Accounting zu entwickeln, welches die verhaltensrelevanten Größen wie Kontextfaktoren, Persönlichkeitsmerkmale bzw. Steuerungsinstrumente integriert und damit einen Bezugsrahmen zur Analyse der Verhaltensaspekte des internen Rechnungswesens konstituiert. Damit wird eine paradigmenübergreifende Analyse der verschiedenen Perspektiven ermöglicht.

Auf dieser Fundierung aufbauend werden Ansätze bzw. Paradigmata ausgewertet, die in der derzeitigen Literatur zum internen Rechnungswesen zum Teil vernachlässigt werden, aber zu einer Anreicherung des Problemverständnisses beitragen können. Dies sind das traditionelle, das strukturell-funktionalistische, das subjektiv-interpretative, das radikalstrukturalistische und das postmoderne Paradigma. Durch die Auswahl der relevanten Ansätze und Theorien zu den entsprechenden Paradigmata wurden zugleich die Perspektiven festgelegt, aus denen das 'Behavioral Accounting' betrachtet wird. In Abhängigkeit von der jeweils gewählten Perspektive werden – anhand des im Rahmen der Arbeit entwickelten Modells – verhaltensrelevante Fragestellungen zum 'Management Accounting' diskutiert. Entsprechend bilden ein durch Vorgaben, Instrumente und Systeme des internen Rechnungswesens induziertes Verhalten und mögliche steuerungstheoretische Konsequenzen den Diskussionsschwerpunkt zu den jeweiligen Paradigmata. Die sich diesbezüglich ergebenden Widersprüche verschiedener Paradigmata hinsichtlich der Verhaltensauffassungen sollen ins Blickfeld gezogen werden. Hierbei geht es nicht nur darum, Komplexität zu reduzieren, sondern auch neue Komplexität zu

schaffen und damit mögliche 'weiße Flecken' bisheriger 'Management Accounting' Konzepte offenzulegen und weiteren Forschungsbedarf aufzuzeigen.

In diesem Zusammenhang wird, unter dem Ziel eine gewisse Ordnungsfunktion zu erfüllen, die systematische Darstellung verschiedener Ansätze zum 'Behavioral Accounting' angestrebt.

Aus dem gewonnenen Überblick soll eine Antwort insbesondere auf folgende Fragestellung generiert werden: Zu welchem neuen Verständnis bezüglich des internen Rechnungswesens führt die Übertragung der Erkenntnisse aus den verschiedenen Disziplinen und tangierten Wissenschaftsbereichen und welche Konsequenzen für die Sichtweise zu verschiedenen managementrelevanten Fragestellungen sind hieraus ableitbar.

Insbesondere wird als Ziel des 'Behavioral Accounting' die Unterstützung des Managements bei seinen Führungsaufgaben herausgestellt. 'Behavioral Accounting' wird damit zum 'Instrument' der Unternehmensführung, womit die Verhaltenswirkungen der internen Unternehmensrechnung in den Kontext des Gesamtunternehmens gesetzt werden. Damit soll ein Beitrag zur Diskussion des internen Rechnungswesens in Theorie und Praxis geleistet werden.

V. Vorgehensweise

Zur Erläuterung der weiteren Vorgehensweise sind zunächst einige kursorische Bemerkungen unter Rückgriff auf die eingangs dargelegte Problematik der Entstehungs- Erscheinungs- und Erklärungspluralität erforderlich. Versucht man der Gefahr der Auflösung des Untersuchungsgegenstandes 'Behavioral Accounting' in unvollkommene Abstrakta zu begegnen, so bieten sich nach KIESER/KUBICEK zwei mögliche Vorgehensweisen an: „Entweder entscheidet man sich für einen bestimmten Ansatz und vernachlässigt die anderen, oder man versucht die Aussagen mehrerer Ansätze miteinander zu kombinieren."[135] Mit diesem Procedere ist nicht zuletzt ein Dilemma verbunden, welches in der Alternative von wissenschaftlicher Tiefe und Breite liegt. Mit wissenschaftlicher Tiefe wird die möglichst detaillierte Darstellung und Erweiterung einer Theorie verbunden. Hingegen umfaßt wissenschaftliche Breite die möglichst umfangreiche Darlegung verschiedener theoretischer Ansätze unter Einbeziehung von zeitgemäßen Interpretationen und kritischen Anmerkungen. Die Position in der vorliegenden Betrachtung folgt der Vorgabe von KIESER/KUBICEK, die ausdrücklich die Vorgehensweise der Kombination verschiedener Ansätze präferieren. Diese Vorgehensweise impliziert die Berücksichtigung einer großen Bandbreite theoretischer Ansätze und verschiedener theoretischer Hintergrundannahmen, auch aus verschiedenen wissenschaftlichen Disziplinen, was jedoch nicht zu einer deskriptiven 'Katalogisierung' der verschiedensten Theorien, Konzepte und Modelle führen soll. Dies impliziert daher eine Konzentration auf die Diskussion verschiedener und teils widersprüchlicher theoretischer Kernkonzepte.

In diesem einführenden Kapitel, das die Basis für den weiteren Gang der Arbeit darstellt, sind nach einer kurzen Einleitung die Entwicklungsgeschichte des ‚Behavioral Accounting' skizziert worden, Kernbereiche der verhaltensorientierten Rechnungswesenforschung aufgezeigt, sowie der Untersuchungsbereich eingegrenzt und definiert worden. Ergänzt durch die theoretische Fundierung ist die Zielsetzung der Untersuchung herausgearbeitet worden.

Der Fokus von Teil B liegt in der Entwicklung eines systemtheoretisch fundierten, instrumentalistischen Modells zum 'Behavioral Accounting', welches den Bezugsrahmen für die weitere Analyse der Verhaltensaspekte des internen Rechnungswesens darstellt. Dabei werden die Verhaltensaspekte in den Kontext des Gesamtunternehmens gesetzt,

[135] Kieser A.; Kubicek H. (1978), S. 7.

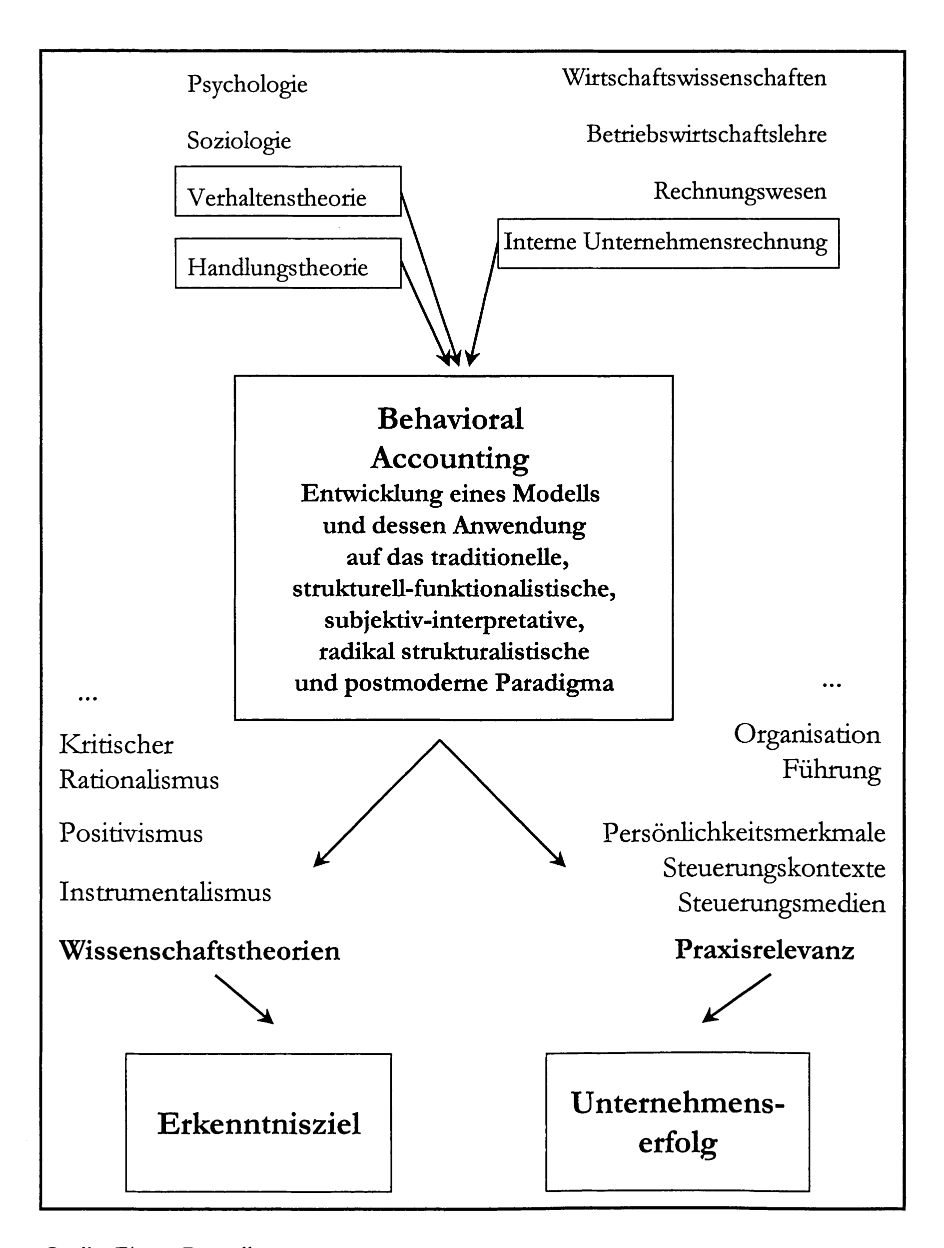
sowie gesellschaftliche und individuelle Einflußgrößen berücksichtigt. Im Modell werden soziologische, psychologische und betriebswirtschaftliche Ansätze verschmolzen und zu einem interdisziplinären Analysemodell integriert. Dieses Grundmodell stellt den Ausgangspunkt der weiteren Untersuchung dar.

Ein integrativer Brückenschlag als resümierende Verbindung zwischen dem Grundmodell und den Grundlagen der Verhaltenssteuerung erfolgt im Teil C.
Zur Erörterung der Grundzüge der Verhaltenssteuerung werden Makro-, Meso-, und Mikroebene des Modells als generelle Kontexte und Organisationsstrukturen als spezielle Steuerungskontexte dargelegt. Nach der Skizzierung der situativen Faktoren werden in einer weiteren Analyse personale Verhaltensdeterminanten anhand von Menschenbildern und Motivationstheorien untersucht. Dies vertiefend, erfolgt die Diskussion möglicher Steuerungsinstrumente anhand grundlegender Verhaltenssteuerungsmedien Es handelt sich hierbei um macht-, monetär-, wissens- und symbolbasierte Steuerungsmedien, die in ihren Möglichkeiten und Grenzen zur gezielten Beeinflussung von Verhaltensweisen diskutiert werden. Aufgrund dieser Analyseergebnisse wird das Grundmodell zum Steuerungsmodell erweitert.

Teil D verkörpert den Hauptteil der Arbeit. Das zum Steuerungsmodell erweiterte Modell ermöglicht die Analyse der Verhaltensaspekte des internen Rechnungswesens im Zusammenhang von Steuerungskontext, Steuerungsobjekt und Steuerungsmedium. Dieses Modell konstituiert die Grundlage der Analyse der Verhaltensaspekte des internen Rechnungswesens in der Anwendung auf verschiedene Paradigmata. Zunächst wird der Paradigmabegriff geklärt und die Möglichkeit einer paradigmenübergreifenden Anwendung eines Modells erörtert. Am Beispiel der Lehrbuchdarstellung der Kostenrechnung werden die Annahmen des traditionellen Paradigmas diskutiert. Die Hypothesen des strukturell funktionalistischen Paradigmas werden anhand der Neuen Institutionenökonomie, insbesondere der Principal Agent Theorie, durchleuchtet. Im weiteren sind der symbolische Interaktionismus, welcher dem subjektiv interpretativen Paradigma zugerechnet wird, sowie die 'Labor Process Debate', welche dem radikal strukturalistischen Paradigma entstammt, Gegenstand der Untersuchung. Die Analyse des postmodernen Paradigmas sowie eine Zusammenfassung der Ergebnisse schließen dieses Kapitel ab.

Mit der in Teil E dargelegten Diskussion verschiedener Positionen zu paradigmenübergreifenden Forschungsansätzen und der Herausarbeitung des Praxisbezuges schließt die Arbeit.

Abb. 2: Zielsetzung und Gang der Arbeit



Quelle: Eigene Darstellung

Entwicklung eines systemtheoretisch fundierten Modells zum 'Behavioral Accounting'

Zur systematischen Analyse der verschiedenen Perspektiven zum 'Behavioral Accounting' soll ein systemtheoretisches, instrumentalistisches Modell entwickelt werden, das als Bezugsrahmen zur Analyse der Verhaltensaspekte des internen Rechnungswesens fungiert.

'Behavioral Accounting' als Instrument der Unternehmensführung setzt die Verhaltensaspekte des internen Rechnungswesens in den Kontext des Gesamtunternehmens. Als relevante Kontexte für das Verhalten werden die Gesellschaft als generelle Unternehmensumwelt, das Umfeld im Unternehmen sowie Merkmale des Individuums gesehen. Damit soll das Modell erlauben, soziologische, betriebswirtschaftliche und psychologische Ansätze zu verschmelzen.

Gleichzeitig bestehen unterschiedliche, teilweise konfligierende Auffassungen hinsichtlich sozialer Realität in Unternehmen. Zur Herausarbeitung der Verhaltensaspekte des internen Rechnungswesens soll das Modell auch die Anwendung auf verschiedene Paradigmata erlauben.

I. Grundlagen

Nach HEINEN stellt das Erklären menschlichen Handelns im Unternehmen ein Kernproblem der theoretischen Forschung in der Betriebswirtschaftslehre dar.[136] Den Bezugspunkt zur Erfassung dieses Problemkreises sieht er im Entscheidungsprozeß selbst. Betrachtet man die Betriebswirtschaftslehre als strukturell betriebene Forschung, so werden gemäß HEINEN alle wirtschaftlichen Phänomene als Resultate menschlichen Handelns begriffen, wobei der Versuch unternommen wird, diese durch die theoretische Rekonstruktion des sie vorbereiteten Denk- und Entscheidungsvorganges auch hinreichend zu erklären. Die Annahme rationalen Verhaltens ist ein erster Versuch dieser Rekonstruktion, der aber durch die Ergebnisse einer am tatsächlichen Verhalten interessierten Wissenschaft nachhaltig kritisiert werden konnte. Der 'homo oeconomicus' wird auch von der entscheidungsorientierten Betriebswirtschaftslehre durch die Analyse des Entscheidungsverhaltens in Unternehmen, basierend auf Grundmodellen des Menschen, der Gruppe, der Organisation und der Gesellschaft, ersetzt. Interdisziplinäre Konzepte wie z.B. die Systemtheorie sowie Forschungsergebnisse der betriebswirtschaftlichen Nachbardisziplinen bringen zunehmend Erklärungsansätze zu betriebswirtschaftlichen Phänomenen hervor. Diese interdisziplinären Konzepte versuchen den Gesamtzusammenhang menschlichen Handelns und Entscheidens in Unternehmen zu verdeutlichen. Erst ein das Zusammenspiel einzelner Personen in arbeitsteiligen, zielgerichteten Sozialsystemen erklärender, interdisziplinärer Ansatz der Theorie des Entscheidens, Handelns und Verhaltens weist den Problemen der Kosten-, Investitions-, Finanzierungs-, Lagerhaltungs- und Beschaffungstheorien ihre maßgebliche Tragweite zu. (Insbesondere durch die Berücksichtigung des Handelns und Entscheidens unter wirtschaftlichen Zielsetzungen).[137]

Eine Theorie, in deren Licht das 'betriebswirtschaftliche' Verhalten (Unternehmensebene) als ein Spezialfall 'allgemeinen' Verhaltens erscheint (Gesellschaftsebene) und die sozialwissenschaftliche Integration der Betriebswirtschaftslehre ermöglichen soll, bedarf der Ergänzung durch 'individualpsychologische' Erläuterungen, da letztendlich Menschen als Mitglieder der Organisation Entscheidungen treffen und Verhaltensweisen zeigen.

Überträgt man die Argumentation HEINENs auf den Untersuchungsbereich des internen Rechnungswesens, so erscheint es für die Betrachtung des internen Rechnungswesens unerläßlich, diese an individuelle und gesellschaftliche Konzeptionen zu koppeln. Ent-

[136] Vgl. zu dieser Auffassung beispielsweise Kryst, P. (1983), S. 146.

sprechend muß ein Modell, das die Verhaltensaspekte des internen Rechnungswesens adäquat berücksichtigen kann, diese Integrationsaufgabe bewältigen.

1. Anforderungen an das Modell

Die Verhaltensaspekte des internen Rechnungswesens stellen, wie oben dargelegt, einen Teilbereich des Informationssystems eines Unternehmens dar und sind im Zusammenspiel von gesellschaftlicher und individueller Ebene zu betrachten. Dabei sind nicht nur die Meinungen hinsichtlich dessen, was als Gesellschaft definiert werden soll, bzw. durch welche Dimensionen ein Individuum beschrieben werden kann, facettenreich und teilweise konfligierend, sondern die Vorstellungen von Unternehmen selbst sind ebenfalls vielschichtig. In der Literatur reicht die Palette der Sichtweisen bezüglich Unternehmen von 'Maschinen', 'Gehirnen' und 'Organismen' über 'Politische Arenen', 'Instruments of Domination', 'Flux and Transformation' bis hin zu 'Psychic Prisons' und 'Garbage Cans'.[138] Damit wird deutlich: Der Unternehmensbegriff ist kontingent, d.h. „Organizations are many things at once".[139]

Im Rahmen der Organisationstheorie hat sich jedoch das Forschungsfeld weiterentwickelt, so daß neben der Erscheinungs- und Sichtweisenvielfalt auch die Pluralität der Entstehungs- und Erhaltungserklärungen berücksichtigt wird. Dementsprechend wird die These unterstellt, daß nicht der Mensch Organisationen vollständig kreiert, sondern daß diese sich teilweise auch selbst produzieren und organisieren. LUHMANN geht beispielsweise von der Hypothese aus, daß sich soziale Systeme im allgemeinen, ebenso wie Organisationen im besonderen als selbstreferentielle autopoietische Systeme bilden und die elementaren Einheiten, aus denen sie bestehen, durch das Netzwerk dieser elementaren Einheiten selbst erzeugen.[140]

Damit wird die Problematik der Fokussierung auf die Determinante 'Organisation' deutlich. Es besteht die Gefahr, daß sich das Erkenntnisobjekt 'Organisation' und damit auch das 'Behavioral Accounting' innerhalb dieser Entstehungs-, Erscheinungs- und Erklärungspluralität in unvollkommene Abstakta auflöst. Um dieser Gefahr entgegenzuwirken müssen Einflüsse einer 'übergeordneten' Betrachtungsebene mit einbezogen werden.

---

[137] Vgl. Kryst, P (1983), S. 148f. bzw. Heinen, E. (1978), S. 19ff.

[138] Vgl. hierzu die verwendeten Metaphern bei Morgan, G. (1997), passim, sowie Cohen, M. D.; March, J. G.; Olsen, J.P. (1972), S. 1.

[139] Morgan, G. (1997), S. 347.

Folgt man der These von PERROW, nach der Organisationen als wesentliche Grundlage zum Verständnis unserer Gesellschaft zu betrachten sind, da sie viel von ihr aufgenommen haben, so läßt dies auch den Umkehrschluß zu, die gesellschaftliche Lebenswelt als organisatorische Determinante zu begreifen.

„Begreift man Organisationen [...] als Produkt historisch-gesellschaftlicher Entwicklungen und berücksichtigt man, daß diese Entwicklung weitergeht, dann kann es für keine gesellschaftliche Gruppe irrelevant sein, auf welche Weise die bestehenden Organisationen aus diesem Prozeß hervorgegangen sind, ihn gestützt/oder zu Richtungsänderungen beigetragen haben und welche Potentiale für die weitere Entwicklung in ihnen angelegt sind"[141]

Damit leistet dieses Konzept der Eingebundenheit in soziale Prozesse, die letztendlich in der Formulierung von Ansprüchen der verschiedenen Stakeholder[142] münden, einen wichtigen Beitrag, um Organisationen zu verstehen und damit auch tiefere Erkenntnisse bezüglich des 'Behavioral Accounting' zu generieren.

Neben den Einflüssen aufgrund der Eingebundenheit von Organisationen in das gesellschaftliche Umfeld sind Persönlichkeitsmerkmale der agierenden Individuen im Unternehmen eine weitere Kategorie, die im Rahmen der Untersuchung von Verhaltensaspekten des internen Rechnungswesens zu betrachten ist. Der Mensch in der Organisation kann nicht rein funktional als Aufgabenträger, gleich einem funktionierenden Rädchen einer Maschine betrachtet werden. Organisationen werden auch bis zu einem gewissen Grad durch die Persönlichkeitsmerkmale ihrer Mitglieder geprägt. Mit dieser Erkenntnis setzt sich vor allem die Organisationspsychologie auseinander. Insbesondere wurden verschiedene Menschenbilder[143] entwickelt, die als vereinfachte und standardisiert Muster als Grundlage für das 'Human Resources Management' dienen. Beispielsweise basiert die Entwicklung verschiedener Führungstheorien größtenteils auf diesen vereinfachten und standardisierten Menschenbildern.

Zusammenfassend läßt sich feststellen, daß die Formung organisationaler Prozesse nicht autonom aufgrund der Ziele einer Organisation vorgenommen werden kann, sondern gleichzeitig, sozusagen als Nebenbedingung, die Interessen von externen und internen Einflußträgern berücksichtigen muß.

---

[140] Vgl. Luhmann, N. (1992), S. 166.
[141] Kubicek, H. (1978), S. 43.
[142] Nach Freeman, R. E. (1984), S. 31 wurde das Konzept der Stakeholder am Stanford Research Institute 1963 entwickelt.
[143] Vgl. hierzu Seite 99ff.

Folglich ist das 'Behavioral Accounting' im Spannungsfeld zwischen gesellschaftlichen Determinanten und individuellen Merkmalen der Akteure im Unternehmen zu analysieren. Ein Modell zur Betrachtung der Verhaltensaspekte des internen Rechnungswesens muß demnach eine möglichst umfassende Betrachtung der relevanten Sphären erlauben, um dem facettenreichen Untersuchungsbereich der Verhaltensaspekte des internen Rechnungswesens gerecht zu werden.

Verhaltensaspekte des internen Rechnungswesens sind dem Bereich der sozialen Prozesse in einem Unternehmen zuzurechnen und stellen damit einen Teil der sozialen Realität in einem Unternehmen dar. Soziale Realität läßt jedoch verschiedene Interpretationsmöglichkeiten zu, wie sich dies beispielsweise in der eingangs zitierten Aussage „Organizations are many things at once“[144] widerspiegelt. Die jeweiligen Interpretationsmuster sozialer Realität sind wesentlich geprägt von den unterschiedlichen dahinter liegenden, meist implizit formulierten Denkhaltungen bzw. Paradigmata.[145] Insofern soll ein Modell zum 'Behavioral Accounting' einerseits explizit die Annahmen offenlegen, auf denen es fußt und andererseits auch die Möglichkeit bieten, verschiedene Paradigmata im Hinblick auf deren jeweilige verhaltensrelevante Annahmen hin zu analysieren.

Im Rahmen einer an den Grundlagen orientierten Untersuchung des 'Behavioral Accounting' verweist die Darstellung verschiedener Paradigmata und Metaphern auf eine tiefer liegende zweifache Erfordernis. Einerseits sollen theoretische Erkenntnisse erlangt werden, in denen die verschiedenen nicht-kausalen und teilweise destruktiven Entwicklungen und Diskontinuität akzeptiert und mit einbezogen werden. Andererseits soll im Rahmen der Verhaltensbetrachtung sowohl auf die Situation der Individuen als auch auf deren Ziele und Motive eingegangen werden. Dieser damit verbundene methodologische und theoretische Pluralismus erscheint eine adäquate Möglichkeit darzustellen, wissenschaftlich einigermaßen befriedigend an die komplexe Thematik des 'Behavioral Accounting' heranzugehen.

2. Adäquanz der Systemtheorie

Mit Blick auf eine gewisse Ordnungsfunktion ist folglich ein strukturierendes Modell zu entwickeln, das die vorgenannten Erfordernisse reflektiert. Aufgrund der besonderen

---

[144] Morgan, G. (1997), S. 347.

Eigenschaften der Systemtheorie, wie fachspezifische Universalität, interdisziplinäre Universalität und der besonderen Handhabung von Komplexität[146] erscheint ein systemtheoretisch fundiertes Modell einen adäquaten Ansatzpunkt zur Handhabung der Besonderheiten der Verhaltensaspekte des internen Rechnungswesens zu liefern.

a) Entwicklungslinien der Systemtheorie

Eine der Wurzeln der Systemtheorie liegt in der Soziologie. Zunächst zeichnet sich die soziologische Systemtheorie durch ihren Anspruch auf fachspezifische Universalität aus, womit impliziert wird, daß sie grundsätzlich auf alle sozialwissenschaftlichen Fragestellungen anwendbar ist. Damit wird jedoch kein Alleinvertretungsanspruch erhoben, sondern lediglich herausgestellt, daß die Systemtheorie als Instrument zur Entwicklung eines kohärenten Modells der beobachteten Welt dient. Fachspezifische Universalität der soziologischen Systemtheorie stellt somit heraus, daß sie für alle Bereiche der soziologischen Forschung auf allen Ebenen sozialer Beziehungen einen einheitlichen Forschungsansatz liefert. Dieser baut auf der Einheitlichkeit der grundlegenden Systemprobleme auf, läßt jedoch durchaus unterschiedliche Wahrheitsvorstellungen und Interpretationen zu.[147]

Als weiteres läßt sich die interdisziplinäre Universalität der Systemtheorie anführen. Die Allgemeine Systemtheorie (General System Theory) ist als interdisziplinäre integrierte Wissenschaft entstanden. Dies ist auf Ähnlichkeiten von Systemproblemen in unterschiedlichen Wissenschaften zurückzuführen. In der Chemie, Biologie, Medizin, Psychologie, Soziologie und der Betriebswirtschaft lassen sich unterschiedliche, aber doch vergleichbare Systemkonzepte identifizieren.[148] Die Systemtheorie ist Teil eines umfassenden Erkenntnisprogramms, wobei das Hauptaugenmerk auf interdisziplinärer Kooperation, der Schaffung von Anknüpfungspunkten von und zu Nachbarwissenschaften, sowie der Kumulation der Aktivitäten verschiedener Wissenschaftsbereiche zur Lösung übergreifender Probleme liegt.[149]

Schließlich ist die Systemtheorie durch die Universalität des Problems der Komplexität gekennzeichnet. Systemtheoretische Ansätze erlauben das Problem der Komplexität adäquat abzubilden und zu verarbeiten. Soziale Beziehungen in modernen Gesellschaften

[145] Vgl. beispielsweise Crosby, A. W. (1997).
[146] Vgl. Seite 224.
[147] Vgl. Willke, H. (1996a), S. 2f.
[148] Vgl. die Kernaussagen der Systemtheorie Seite 51.

schaften, sowie der Kumulation der Aktivitäten verschiedener Wissenschaftsbereiche zur Lösung übergreifender Probleme liegt.[149]

Schließlich ist die Systemtheorie durch die Universalität des Problems der Komplexität gekennzeichnet. Systemtheoretische Ansätze erlauben das Problem der Komplexität adäquat abzubilden und zu verarbeiten. Soziale Beziehungen in modernen Gesellschaften sind komplex und lassen sich nicht auf einfache Gesetzmäßigkeiten zurückführen, was oft als Schwäche der Sozialwissenschaften – im Vergleich zu den Naturwissenschaften – gewertet wird. Jedoch machen neuere Entwicklungen in den Naturwissenschaften deutlich, daß ihre Gesetze nur für einen 'mittleren Bereich' gelten. Außerhalb dieses Bereiches nimmt die Unschärfe, Relativität und Interdependenz der künstlich isolierten Prozesse zu, so daß sich auch hier den Naturwissenschaften zunehmend das Problem der Bewältigung von Komplexität stellt. In der wissenschaftstheoretischen Diskussion läßt sich eine Tendenz dahingehend identifizieren, die 'Wissenschaftlichkeit' jeglicher Disziplin daran zu messen, inwieweit sie die Komplexität ihres jeweiligen Gegenstandsbereichs nicht artifiziell und bis hin zur Trivialität ihrer Fragestellung reduziert, sondern dem Problem der Komplexität begegnet und kontrollierbare Verfahren zur Fassung dieser Komplexität, der Vielschichtigkeit, Vernetzung und Folgelastigkeit von Aktionen, entwickelt.[150] Im Zusammenhang mit der Bewältigung von Komplexität ist auch kurz auf neuere systemtheoretisch fundierte Konzepte einzugehen:

Neuere Varianten der Systemtheorie stellen die 'Synergetik'[151] und die Chaostheorie[152] dar, die sich zunächst im wesentlichen auf physikalisch-chemische Bereiche der unbelebten Natur konzentrierten, mittlerweile jedoch auch vereinzelt in andere Wissenschaftsbereiche vordringen.[153] Die Begriffe Ordnung und Unordnung stellen dabei zentrale Begriffe der Synergetik und der Chaostheorie dar. Dabei wird auf die Frage fokussiert, wie aus unregelmäßigen, chaotischen Zuständen Ordnung entstehen kann und umgekehrt. Insbesondere wird das Phänomen der Selbstorganisation im Rahmen komplexer Ordnungszusammenhänge herausgestellt. Ausgangspunkt hierbei ist das Gesetz der zunehmenden Entropie, als Maß für die Unordnung eines Systems, das aus der Thermodynamik stammt. Geschlossene Systeme streben einen Zustand maximaler Entropie an, was dem Zustand maximaler Symmetrie oder Gleichförmigkeit entspricht. Offene Systeme können dem Zustand maximaler Entropie entgehen, indem sie Energie von ihrer Umwelt

[149] Vgl. Willke, H. (1996a), S. 3.
[150] Vgl. Willke, H. (1996a), S. 17ff.
[151] Siehe beispielsweise Haken, H. (1978) und 'The Springer Series in Synergetics'.
[152] Siehe beispielsweise Loistl, O.; Betz, I. (1994).
[153] Vgl. beispielsweise Kiel, D.; Elliot, E. (1996); Peters, E. E. (1994); Dechert, D. (1996); Robertson, R.; Combs, A. (1995).

densten Wissenschaftsbereiche erwarten. Die nachfolgenden Ausführungen konzentrieren sich auf etablierte Versionen der Systemtheorie und deren Anwendung auf verschiedene Paradigmata. Gleichzeitig wird damit jedoch auch der Nährboden für die Anwendung synergetischer und chaostheoretischer Erkenntnisse auf diese Paradigmata gelegt, denn in ihrem Kern tragen die Synergetik und die Chaostheorie Wesensmerkmale der nachfolgend dargelegten Grundzüge der Systemtheorie in sich.

b) Kernaussagen der Systemtheorie

Im Rahmen der Systemtheorie wird die Welt soweit wie möglich in Untersuchungsobjekte, die sich als Systeme fassen lassen, dekomponiert. Ausgangspunkt jeder systemtheoretischen Betrachtung ist die Festlegung dessen, was als System und somit als Untersuchungsobjekt gelten soll. Auf formal-analytischer Ebene der Systemtheorie werden hierfür Prinzipien, Prozesse und Gesetzmäßigkeiten angeführt, die für alle Untersuchungsobjekte gelten, die sich als Systeme fassen lassen.

Nachfolgend sollen diese zentralen Merkmale der Systemtheorie aufgeführt werden, welche die grundsätzlichen Denkweisen und Überlegungen darstellen, die sich in allen systemtheoretischen Ansätzen wiederfinden lassen.

Zentrales Merkmal der Systemtheorie ist eine 'ganzheitliche' Perspektive. Hiermit ist gemeint, daß versucht wird, den Untersuchungsgegenstand möglichst weit zu fassen und ein System und dessen Eigenschaften als Analyseeinheit zu betrachten. Es wird nicht aufgrund der Analyse der Charakteristika einzelner Elemente eines Systems auf das Ganze geschlossen. Dem System werden Attribute zugeschrieben, die sich aus dem Zusammenwirken der Systemelemente ergeben und nicht aus den Eigenschaften eines einzigen Elements des Systems alleine abgeleitet werden können. Dieser Sachverhalt wird als Emergenz[155] bezeichnet. Dessen positive Ausprägung ist unter dem Begriff der Synergie – das Ganze ist mehr als die Summe der Teile – relativ bekannt, jedoch wird dies in der Systemtheorie neutral formuliert: Das Ganze ist etwas anderes als die Summe der Teile.[156] Die Erfassung dieser emergenten Eigenschaften, die gerade aus den Eigenschaften ihrer Elemente nicht mehr erklärbar und für die jeweilige Ebene eines Systems charakteristisch sind, bereiten der Wissenschaft noch immer Schwierigkeiten. Es fehlen noch weitgehend

[154] Vgl. Haken, H. (1978), S. 24ff.
[155] Vgl. Türk, K. (1978a), S. 27.
[156] Vgl. von Bertalanffy, L. (1972), S. 18.

geeignete Konzepte und Instrumente zur Erfassung und Analyse komplex organisierter Systeme.[157]

Anders als in manchen traditionellen Ansätzen wird in der Systemtheorie die Offenheit von Systemen hervorgehoben. Systeme stehen somit in einer Austauschbeziehung mit ihrer Umwelt. Systeme nehmen Inputs von außen auf, transformieren diese in systemeigenen Prozessen und geben schließlich den systemspezifischen Output an die Umwelt ab. Damit wird neben der Abgrenzungsproblematik auch implizit die Bedeutung von Systemkomplexität und Umweltkomplexität angesprochen.

Die Verknüpfung verschiedener Elemente und deren Abgrenzung zu anderen Elementen ist ein wesentliches Merkmal zur Festlegung von Systemgrenzen. Die Beziehungen zwischen den einzelnen Elementen eines Systems beschreiben die Systemkomplexität und stellen auf das Strukturgeflecht und Interdependenzen ab. Diese Interdependenz aller Systemelemente führt zu Folgen einer Entscheidung auch für ursprünglich nicht betroffene Teile. Diesen Sachverhalt hat SPENCER bereits 1965 wie folgt formuliert: „As its parts assume different functions they become dependent one another, so that injury to one hurts others."[158] In der Mathematik wurden hierzu neue Theorien entwickelt, wie beispielsweise die 'Fuzzy Logic', eine Theorie selektiv offener Mengen bzw. die 'Katastrophentheorie', eine Theorie positiv rückgekoppelter, selbstverstärkender Prozesse.[159] Damit wird der Wegfall einer Unterscheidung von unabhängigen und abhängigen Variablen beschrieben. Die Analyse offener, anpassungsfähiger Systeme erfolgt „nicht mehr entlang der Linien der traditionellen Empirie, die immer noch glaubt, auf der Unterscheidung von abhängigen und unabhängigen Variablen aufbauen zu können."[160]

Die Systemkomplexität rekurriert auf das Beziehungsgefüge innerhalb eines Systems, d.h. es wird auf das Verbindungsgeflecht zwischen den einzelnen Systemkomponenten abgestellt. Da offene Systeme in einer Austauschbeziehung mit ihrer Umwelt stehen, sind bestimmte Beziehungsstrukturen auch zwischen System und Umwelt gegeben, so daß die skizzierten Auswirkungen von Veränderungen im System auch auf die Umwelt wirken können. Jedoch auch die Systemumwelt selbst ist durch Komplexität gekennzeichnet.

Umweltkomplexität zielt auf ein Komplexitätsungleichgewicht bzw. auf ein Komplexitätsgefälle zwischen System und Umwelt ab. System und Umwelt stehen in einem Fließ-

[157] Vgl. zu entsprechenden Ansätzen beispielsweise Eigen, M.; Winkler, R. (1975).
[158] Spencer, H. (1965), S. 142.
[159] Vgl. Willke, H. (1996a), S. 146.
[160] Willke, H. (1996a), S. 146.

gleichgewicht, d.h. aufgrund der Offenheit von Systemen findet ein kontinuierlicher Austausch- und Transformationsprozeß statt. Das System wird somit aufgrund von Austauschbeziehungen verändert, ohne daß jedoch i.d.R. die Identität des Systems verloren geht. Hierzu werden Regelungs- und Steuerungsmechanismen des Systems eingesetzt, ohne daß jedoch das System erstarrt oder sich, im anderen Extremfall, in chaotischen Prozessen auflöst. Entsprechend wird ein dynamisches Systemverständnis als wesentliches Merkmal der Systemtheorie herausgestellt.[161]

Die Systemtheorie formuliert explizit diese oben angeführten Annahmen, Prinzipen und Gesetzmäßigkeiten, die für alle Systeme gelten. Darin liegt der Kern des Anspruchs auf Interdisziplinarität, den die Systemtheorie erhebt. Interdisziplinarität wird dabei als koordinierendes, forschungsdisziplinübergreifendes Denken verstanden: „[The] common axiomatics for a group of related disciplines is defined at the next higher hierarchical level, thereby introducing a sense of purpose“[162]

Demnach wird Interdisziplinarität durch hierarchische Integrationsstufen charakterisiert, wobei die theoretische Integration zu einem neuen Gesamtkonzept, einem integrierenden „higher-level concept“[163] führt.

[161] Vgl. Willke, H. (1996a), S. 17ff.
[162] Jantsch, E. (1970), S 411.
[163] Jantsch, E. (1970), S. 410.

3. Das AGIL-Modell als ein Grundmodell zur Systemtheorie

Ein Modell, das sich durch Interdisziplinarität auszeichnet und als sogenanntes 'higher-level concept' bezeichnet werden kann, ist der von PARSONS entwickelte systemtheoretische AGIL – Ansatz.

a) Historische Entwicklungslinien des Modells

Bereits in der Antike findet sich die Idee des Denkens in Systemen, jedoch erst in diesem Jahrhundert erlangte dieser Ansatz entsprechende Relevanz.[164] Die entscheidenden Anstöße kamen aus den unterschiedlichsten Bereichen, z.B. aus der Philosophie, Biologie, Mechanik usw. Das von dem Biologen VON BERTALANFFY[165] entwickelte Konzept einer allgemeinen Systemtheorie stellt ein begriffliches Grundkonzept dar, das auch heute noch einen zentralen Stellenwert einnimmt. Ein System wird als eine Menge von Elementen definiert, zwischen denen Wechselwirkungen bestehen. VON BERTALANFFY ging von der Vorstellung aus, daß es Gesetzmäßigkeiten und Regeln gibt, die für alle Systeme gleichermaßen gelten und in formalen Modellen gefaßt werden können. Etwas zeitversetzt zur Entwicklung einer allgemeinen Systemtheorie bildete sich aus der Verknüpfung von Informations- und Regelungstheorie mit den Grundgedanken der allgemeinen Systemtheorie das Konzept der Kybernetik. Die Kybernetik beschäftigt sich mit der Gestaltung und Lenkung komplexer, dynamischer Systeme. Die zentrale Frage der Kybernetik läßt sich mit Hilfe der folgenden Formulierung ausdrücken: „Wie komplex muß ein System selbst organisiert sein, damit es Ziele in einer Umwelt von bestimmter Komplexität erreichen kann?"[166] Hiermit wird die Komplexität von Organisationen im Hinblick auf die Steuerbarkeit bzw. Regelbarkeit thematisiert.

Einen auf der Kybernetik aufbauenden Entwicklungsschritt stellt der Ansatz von Talcott PARSONS dar. Der Ansatz von PARSONS[167] ist ein soziologisch geprägter systemtheoretischer Ansatz, der Handlungs- und Verhaltensweisen in und von Systemen in den Vordergrund rückt. Insbesondere stellen Anpassung, Zielerreichung, Integration und Strukturerhaltung vier Grundfunktionen dar, die von jedem sozialen System erfüllt werden müssen.

[164] Vgl. Willke, H. (1996a), S. 139.
[165] Vgl. von Bertalanffy, L. (1979).
[166] Türk, K. (1978a), S. 28.
[167] Vgl. Parsons, T. (1976), S. 171.

Eine Fortführung des von PARSONS entwickelten Ansatzes stellt der funktionell-strukturelle Ansatz von LUHMANN[168] dar. Die zentrale Grundposition dieses Ansatzes stellt den Zusammenhang zwischen Kontingenz und Komplexität als Voraussetzung für die Bildung und Erhaltung von Systemen heraus.[169]

Zur Vervollständigung des Überblicks sei noch die Theorie autopoietischer Systeme genannt, die vorwiegend von MATURANA[170] und VARELA[171] entwickelt wurden. Im Kern handelt es sich hierbei um eine biologische Variante der Systemtheorie, die sich u.a. mit der Erforschung des Gehirns und mit Fragen von Kognitionen und Emotionen beschäftigt. Insbesondere wird auf die Selbstreproduktion von Systemen und auf die Selbstkonstitution von Strukturen eingegangen.

Gemäß der verhaltenstheoretischen Themastellung, die auf das interne Rechnungswesens fokussiert, erscheint der Grundgedanke des PARSONS'schen Ansatzes eine ideale Grundlage für eine möglichst umfassende Betrachtung der Verhaltensaspekte von Individuen in sozialen Systemen zu bilden. Darüber hinaus stellt der PARSONS'sche Ansatz nicht nur ein rein analytisches Modell zu sozialen Systemen dar. Die empirische Überprüfung der vier Grundfunktionen konnte bei der Herausbildung von Subsystemen empirisch belegt werden.[172]

Aufgrund analytischer als auch empirischer Überlegungen zur soziologischen Systemtheorie wird nachfolgend, aufbauend auf den Grundgedanken PARSONS, ein Modell zur Erfassung des 'Behavioral Accounting' entwickelt.

b) Grundzüge des Modells

PARSONS betont die Fähigkeit sozialer Systeme, sich einerseits selbst zu regulieren und sich andererseits aktiv mit ihrer Umwelt auseinanderzusetzen. Dabei werden von einem System vier Grundfunktionen erfüllt: Die Anpassung an die Systemumwelt (Adaptation), Verfolgung und Erreichung von Zielen (Goal attainment), Einbettung der Elemente in das Strukturgefüge des Systems (Integration) und schließlich die Erhaltung dieser Beziehungsstrukturen (Latent sructure maintenance). Die Anfangsbuchstaben der englischen

[168] Vgl. Luhmann N. (1988) und (1995).
[169] Vgl. Stünzner, L. (1996), S. 41ff.
[170] Vgl Maturana, H. R. (1990), S. 89ff.
[171] Vgl. Varela, F. J. (1990), S. 119ff.

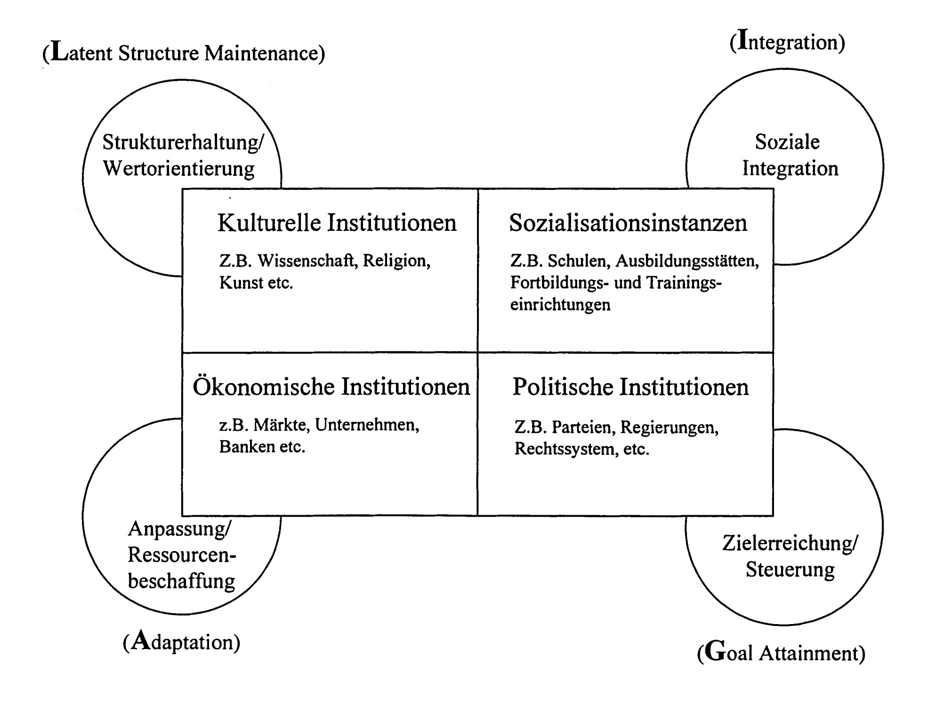
Bezeichnungen haben als Akronym dem Modell seinen Namen gegeben: AGIL. Insbesondere beschreiben die Funktionen der Anpassung an die Umwelt und das Verfolgen von Zielen im wesentlichen den Außenbezug des Systems. Damit wird die zielorientierte Ressourcenaufnahme, Transformation und Outputabgabe an die Systemumwelt charakterisiert. Interne Vermittlungsprozesse dienen der Einbettung der Elemente in das Beziehungsnetzwerk, der Erhaltung von Netzwerkstrukturen und ermöglichen dem System in Beziehung zu ihrer Umwelt zu treten. Hierzu ist es notwendig, daß zunächst die systeminternen Strukturen stabilisiert werden und sowohl Friktionen als auch Widersprüche differenzierter Strukturen durch Integrationsmechanismen verarbeitet werden.[173]

Wie bereits oben kurz angesprochen, müssen nach PARSONS alle sozialen Systeme diese vier grundlegende Funktionen erfüllen: Anpassung, Zielerreichung, Integration und Strukturerhaltung. Die Anpassungsfunktion beschreibt die Notwendigkeit sozialer Systeme, aus der Umwelt des Systems ausreichend Ressourcen zu beziehen, um den Systemprozeß in Gang zu halten, damit schließlich die Ziele des Systems erreicht werden können. Diese Funktion wird durch ökonomische Institutionen eines sozialen Systems erfüllt. In einer Gesellschaft erfüllen diese Aufgabe beispielsweise Märkte, Unternehmen und Banken. Die Mittelbeschaffung ist jedoch nicht unabhängig von den Zielen, die ein soziales System verfolgt. Die Einigung auf bestimmte Ziele, die Entscheidung über die Rangfolge von Zielen und die entsprechende Mittelzuteilung sind das Ergebnis von politischen Prozessen und dem Agieren von politischen Instanzen, in denen die relative Macht einzelner sowie soziale Positionen ausgefochten werden. Erst die Überwindung divergierender Einzelinteressen und die Einigung auf allgemein verbindliche Ziele ist notwendige Voraussetzung für die Einheit eines Systems und die Orientierung an systemspezifischen Sollwerten und Zielen. Eine solche Einigung, die dauerhaft und nicht nur das Ergebnis einer flüchtigen Interessenübereinstimmung sein soll, setzt voraus, daß die Mitglieder einer sozialen Gemeinschaft wechselseitiges Vertrauen und ein Gefühl der Zugehörigkeit besitzen. Die Integrationsfunktion zielt auf die Einbindung der Mitglieder eines Sozialsystems ab; wesentlich hierfür sind gemeinsame Werte und Normen, die von allen anerkannt werden und zu einer gewissen Solidarverpflichtung führen. Dies stellt sich jedoch kaum von selbst ein. Grundlegend hierfür ist die Sozialisation in das soziale System, wodurch übereinstimmende Wertüberzeugungen und ähnliche Auffassungen der Welt vermittelt werden. Entsprechend von Bedeutung sind folglich die Sozialisationsinstanzen, wie dies in einer Gesellschaft beispielsweise Familien, Schulen und Ausbildungsstätten leisten. Die Strukturerhaltungsfunktion dient der Sicherung der Integration und bildet die Grundlage normativer Strukturen gemeinsamer kultureller Überzeugungen.

[172] Vgl. Reimann, H.; Giesen, B.; Goetze, D.; Schmid, M. (1991), S. 198.

Nach PARSONS entwickelt sich die normative Struktur sozialer Systeme nicht aus willkürlichen und leicht änderbaren Konventionen, sondern basiert auf kulturell fundierten Wertüberzeugungen. Die Strukturerhaltungsfunktion kann somit auch als Funktion der Normenbegründung und Orientierung aufgefaßt werden und ist den kulturellen Instanzen zuzuordnen. In einer Gesellschaft wird dies beispielsweise von Religion und Wissenschaft geleistet.[174] Das nachfolgende Schaubild visualisiert das PARSONS'sche AGIL-Modell für eine Gesellschaft.

Abb. 3: Das AGIL-Modell



Quelle: In Anlehnung an REIMANN, H.; GIESEN, B.; GOETZE, D.; SCHMID, M. (1991), S. 195.

[173] Vgl. Parsons, T. (1959), S. 4ff.
[174] Vgl. Parsons, T. (1972), S. 12 ff.

II. Erweiterung des AGIL-Models zum Analyse- und Synthesemodell im Rahmen des 'Behavioral Accounting'

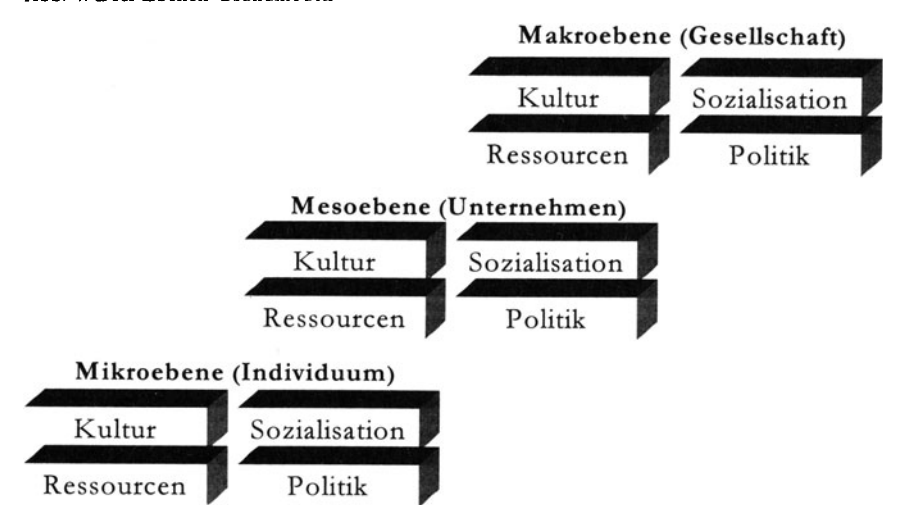
Nachfolgend wird, basierend auf diesen oben genannten Überlegungen, ein systemtheoretisch fundiertes Modell entwickelt, das die Grundlage für einen wissenschaftlich fundierten Zugang zum 'Behavioral Accounting' schaffen soll.

Das Modell gliedert sich in drei Ebenen (Makro-, Meso-, und Mikroebene), die entsprechend der Ebene der Gesellschaft, des Unternehmens, und des Individuums entsprechen. Kern der nachfolgenden Ausführungen ist die Mesoebene als der Bereich, dem insbesondere die Betriebswirtschaftslehre zugeordnet werden soll. Die beiden übrigen Ebenen werden nur insoweit betrachtet, als dies für das Gesamtverständnis notwendig erscheint. Umfassende Ausführungen zur Makroebene sollen der Soziologie vorbehalten bleiben.[175] Eine detaillierte Darstellung der Mikroebene fällt in das Aufgabengebiet der Psychologie. Folglich wird die Mesoebene nicht rein betriebswirtschaftlich, sondern im Zusammenspiel mit Erkenntnissen der Soziologie und der Psychologie angegangen.

Die Makro- und Mesoebene des Modells stellen jeweils ein eher empirisches System dar; hingegen konstituiert der Bereich der Mikroebene tendenziell ein analytisches System. Die Interaktionen zwischen den Ebenen werden im Rahmen der Diskussion von Steuerungskontexten thematisiert[176], so daß sich die nachfolgenden Ausführungen im wesentlichen auf die drei Ebenen des Modells beziehen.

[175] Vgl. Parsons, T. (1972).
[176] Vgl. Seite 87ff.

Abb. 4: Drei-Ebenen-Grundmodell



Quelle: Eigene Darstellung

Das Modell soll insbesondere eine Analyse des internen Rechnungswesens in Verbindung mit soziologischen und psychologischen Aspekten erlauben. Gemäß den drei Ebenen des Modells stellt sich ein Unternehmen als soziale Gemeinschaft der in ihr tätigen Personen dar, eingebunden in das gesellschaftliche Umfeld. Damit wirken einerseits gesellschaftliche Aspekte auf das Unternehmen ein. Andererseits erzeugen auch individuelle Verhaltensweisen organisationale Wirkungen. Mithin ist das Erarbeiten dessen, was vordergründig und hintergründig bzw. latent aufgrund individueller Variablen für die Betrachtung der Unternehmensebene relevant ist, eine Übersetzungsleistung, welche die Psychologie leisten kann. Es soll schließlich eruiert werden, wie das, was im Rahmen des internen Rechnungswesens entwurfsartig angelegt ist, sich schließlich auch im Erleben und Verhalten der Mitarbeiter eines Unternehmens abbildet.[177]

[177] Rückkoppelungsprozesse der Unternehmensebene auf die Gesellschaftsebene bzw. auf die psychologischen Determinanten eines Individuums sollen im Rahmen der Betrachtung des 'Behavioral Accounting', die im wesentlichen auf die Unternehmensebene rekurriert, nicht weiter thematisiert werden.

III. Konkretisierung des Modells

Nachdem das Modell im Überblick vorgestellt wurde, soll eine Eingrenzung dessen erfolgen, was unter den Bereichen 'Kultur', 'Sozialisation', 'Wirtschaft', 'Politik' jeweils in der Makro-, Meso-, und Mikroebene zu verstehen ist.

1. Makroebene (Gesellschaft)

Ausgangspunkt des Modells zum 'Behavioral Accounting' ist das bereits skizzierte AGIL Modell. PARSONS hat sein Modell im wesentlichen anhand gesellschaftlicher Sachverhalte konkretisiert und ausführlich in seinen Werken behandelt. Insofern sollen hier nur knapp diese Wesenszüge der vier Subsysteme, in die sich jede Gesellschaft unterteilen läßt, dargestellt werden. Damit wird die Makroebene des Modells zum 'Behavioral Accounting' entwickelt, die sich aus dem ökonomischen, politischen, sozialen und kulturellen Subsystem einer Gesellschaft zusammensetzt.

a) Ressourcen

Das ökonomische Subsystem ist wesentlich geprägt von der Ressourcenausstattung einer Gesellschaft. Grundproblem hierbei ist das Haushalten mit knappen Ressourcen. Diese Ressourcen stellen die Grundlage für die Existenz einer Gesellschaft dar und sichern deren Fortbestand. Ordnungskriterium für das System der Ökonomie, das auch den Bereich der Technik einschließt, ist die praktische Rationalität, die sich in dem Streben nach rationellem Einsatz von Hilfsmitteln widerspiegelt. „Sogar wenn keine Frage der kollektiven Loyalität, keine bindenden Pflichten oder Moral berührt werden, wird die unnötig verschwenderische oder achtlose Handlung eines Individuums oder einer Gesamtheit mißbilligt. In modernen Gesellschaften wird der normative Aspekt dieser Überlegung besonders klar, wenn wir uns ansehen, wie die Nutzung von Arbeit als Produktionsfaktor im wirtschaftlichen Sinne geregelt wird."[178] Die arbeitsteilige Organisation des ökonomischen Subsystems erfordert die Entwicklung eines Koordinationssystems, wie es beispielsweise ein Marktsystem darstellt und die Bereitstellung eines verallgemeinerten Zahlungsmittels. Zur Sicherstellung der Funktionsfähigkeit von Tauschmedien und

Märkten ist eine ausreichende Differenzierung der wirtschaftlichen Handlungsbereiche von politischen, gemeinschaftlichen oder moralischen Geboten notwendig. Von allen verallgemeinerten Mechanismen gesellschaftlichen Austausches sind Geld und Märkte aufgrund ihrer engen gesellschaftlichen Koppelung am wenigsten direkt mit der normativen Ordnung einer Gesellschaft verknüpft. Marktmechanismen ersetzen weitestgehend die Notwendigkeit direkter staatlicher Eingriffe. Die Institutionen des Privateigentums und des Vertrages sind Beispiele institutioneller Normen, die auf dem Ordnungskriterium der praktischen Rationalität aufbauen und andere Sanktionsmöglichkeiten bieten als Einrichtungen, die sich auf hoheitliche Normen stützen bzw. sich in Vorbehaltsaufgaben des Staates widerspiegeln.[179]

Letztendlich ist die Aufgabe des ökonomischen Subsystems darin begründet, aus der Umwelt der Gesellschaft ausreichend Ressourcen zu beziehen und zu verteilen, so daß die Prozesse einer Gesellschaft aufrecht erhalten werden können bzw. sich weiterentwickeln und somit die Zielerreichung einer Gesellschaft unterstützt wird.

b) Politik

Die kollektive Willensbildung bezüglich dessen, was eine Gesellschaft als Ziele verfolgt, findet in politischen Prozessen statt. Damit umfaßt der Begriff des politischen nicht nur die primären Funktionen der Regierung in ihrem Verhältnis zu einer gesellschaftlichen Gemeinschaft, sondern erstreckt sich auf jegliche Organisation und Mobilisierung von Hilfsmitteln zur Verwirklichung dieser Ziele. Kennzeichnend für das politische System ist folglich kollektives Handeln zur Durchsetzung des öffentlichen Interesses. Dabei reicht die Definition dessen, was unter dem Begriff des öffentlichen Interesses gefaßt werden soll, vom Schutz der gesellschaftlichen Gemeinschaft gegen Bedrohungen der territorialen Kontrolle und Aufrechterhaltung der öffentlichen Ordnung bis fast zu jedem Problem, von dem man meint, es sei von öffentlichem Interesse. Als Leitlinie dient die normative Ordnung, die sich eine Gesellschaft gegeben hat.[180]

Kennzeichnend für das politische Subsystem ist die kollektive Zielfindung und Verfolgung dieser Ziele innerhalb eines normativen Rahmens – gestützt auf die Ressourcenausstattung einer Gesellschaft.

---

[178] Parsons, T. (1972), S. 28f.
[179] Vgl. Parsons, T. (1972), S. 29.
[180] Vgl. Parsons, T. (1972), S. 26ff.

c) Sozialisation

Aus diesem Zielsystem entwickelt sich im Innenverhältnis einer Gesellschaft schließlich ein System wechselseitiger Erwartungen, die sich im wesentlichen in differenzierten Rollendefinitionen für die Mitglieder einer Gesellschaft widerspiegeln. PARSONS „[...] Ansicht nach besteht die primäre Funktion dieses integrativen Subsystems darin, die Loyalitätspflichten sowohl der Mitgliedschaft als ganzem als auch seitens verschiedener Kategorien differenzierter Stellung und Rolle in der Gesellschaft gegenüber der gesellschaftlichen Gesamtheit zu bestimmen.“[181] Es muß sichergestellt werden, daß die wechselseitigen Orientierungen in stabile Erwartungen münden, so daß sich alle beteiligten Akteure in vergleichbaren Situationen in ähnlicher Weise verhalten. Die Stabilisierung dieser Erwartungshaltungen wird als das erfolgreiche Ergebnis des Sozialisationsprozesses interpretiert. Dabei unterscheidet man zwischen der primären Sozialisation, die sich auf die Phase der Persönlichkeitsentwicklung des Kindes bezieht und wesentlich durch den Familienverband beeinflußt wird, und der sekundären Sozialisation, die sich auf die Persönlichkeitsentwicklung von Jugendlichen und Erwachsenen bezieht. Die Prozesse und Ergebnisse der primären und sekundären Sozialisation bilden die Ausgangsbasis für das Verhalten in der Gesellschaft. Wesentlich hierbei ist die Anerkennung gemeinsamer Normen, das Erlernen von bestimmten Rollen und die Entwicklung einer Solidarverpflichtung gegenüber anderen Mitgliedern der Gesellschaft. Die Anerkennung gemeinsamer Werte konkretisiert sich in Normen und Regeln, deren Befolgung oder Mißachtung zu positiven oder negativen Sanktionen führen und daher aus Nutzen- bzw. Disnutzenüberlegungen befolgt werden. Damit sind gleichzeitig normative Erwartungen definiert, die sich in der Ausbildung von sozialen Rollen manifestieren. In Sozialisationsprozessen lernt der einzelne die ihm zugewiesenen bzw. die sich erwählten Rollen auszufüllen, wodurch die Position des einzelnen -die relative Stellung eines Gesellschaftsmitglieds- im Rahmen der gesellschaftlichen Struktur bestimmt wird.[182]

Das durch Sozialisationsprozesse internalisierte Rollenverhalten erlaubt das zielgerichtete Zusammenwirken der unterschiedlichsten Gesellschaftsmitglieder und der Herausbildung einer gesellschaftlichen Identität. Gesellschaftliche Identität impliziert eine gewisse Beständigkeit des gesellschaftlichen Gefüges. Diese Beständigkeit einer Gesellschaft im Sinne einer Strukturerhaltung wird von dem kulturellen Subsystem erzeugt.

---

[181] Parsons, T. (1972), S. 22.

[182] Vgl. Reimann, H.; Giesen, B.; Goetze, D.; Schmid, M. (1991), S. 200.

d) Kultur

Etymologisch leitet sich der Begriff der Kultur aus dem lateinischen Substantiv 'cultura' ab, das für den begriff 'Ackerbau' bzw. allgemein für 'die Bearbeitung und Pflege des Bodens' steht. Bei den Römern wird der Begriff der Kultur explizit in Beziehung zum Menschsein gebracht; Kultur wird als Synonym für ethisch-moralisch gute Sitten angesehen und bedeutet 'Menschenpflege durch Weisheit'.[183] Einer relativ anschaulichen Typologisierung folgend, kann Kultur als materielles bzw. immaterielles Phänomen aufgefaßt werden. Die materiell geprägte Kulturauffassung bezieht sich auf alle von Menschen geschaffenen und erfahrbaren Phänomene wie z.B. Gebäude, Gemälde, Bücher, Sprache, Sitten, Bräuche, Riten usw. Das immaterielle Kulturverständnis fokussiert hingegen auf den geistigen und normativen Überbau kultureller Erscheinungsformen, der sich einer unmittelbaren Beobachtung entzieht, jedoch anhand materieller Aspekte der Kultur erschlossen werden kann. Exemplarisch seien hier Werte, Motive und Auffassungsmuster genannt.[184]

Hierbei steht nicht die kollektive Zielfindung im Vordergrund, sondern die Entwicklung von Grundwerten, die von allen Mitgliedern einer Gesellschaft getragen werden. Insbesondere leisten Religion, Kunst, und Wissenschaft einen wichtigen Beitrag zur Ausformung spezifischer religiöser, ästhetischer und kognitiver Werte. Bei der Internalisierung dieser Werte treten Sanktionen und Kosten- bzw. Nutzenüberlegungen in den Hintergrund. Konsens und Überzeugung sind die wichtigsten Instrumente bei der Entwicklung eines gemeinsamen Wertesystems. Ein Gesellschaftsmitglied kann zur Einhaltung bestimmter Normen gezwungen werden, jedoch das Überzeugt sein von bestimmten Werten beruht auf einer gewissen Freiwilligkeit.[185]

In der Kultur einer Gesellschaft ist das Wertesystem verwurzelt, das Normen und Regeln begründet und als Maßstab zur Kontrolle dieser dient. Normen und Regeln definieren die Struktur einer Gesellschaft zur Erreichung deren Ziele tragen damit zur Strukturierung sozialer Positionen und zur Definition gesellschaftlicher Rollen bei. Im Laufe des Sozialisationsprozesses werden von den Gesellschaftsmitgliedern diese Werte, Normen und Rollen internalisiert. Die Ausgestaltung und Ausübung der jeweiligen Rollen in einer Gesellschaft ist, neben der normativen Fundierung, durch die Ressourcenausstattung determiniert. Demnach ist das Verhalten in einer Gesellschaft durch das zusammenwirken der vier aufgezeigten Subsysteme geprägt und kann anhand dieser analysiert werden.

---

[183] Vgl. Perpeet, W. (1984), S. 21f. bzw. Heinen, E. (1987), S. 51.
[184] Vgl. Allaire, Y.; Firsirotu, M. E. (1984), S. 196.

2. Mesoebene (Unternehmen)

Durch die knappe Darstellung der Subsysteme einer Gesellschaft: Ressourcen, Politik, Sozialisation und Kultur wurde die Makroebene des Modells charakterisiert. In einem weiteren Schritt wird nun die zweite Modellebene dadurch entwickelt, daß das AGIL-Modell auf den Unternehmensbereich angewendet wird. Als Betrachtungseinheit dient hierzu ein Unternehmen, das im wesentlichen dem gesellschaftlichen Subsystem der Ökonomie – den Ressourcen – zugerechnet wird.

Mit Hilfe des AGIL-Schemas wird die Mesoebene strukturiert, so daß nachfolgend ein Unternehmen im Zusammenwirken der Ressourcenausstattung des Unternehmens, der Unternehmenspolitik, der beruflichen Sozialisation sowie der Unternehmenskultur betrachtet wird. Damit wird gleichzeitig der Brückenschlag von der soziologischen Perspektive der Gesellschaftsebene hinein in die betriebswirtschaftliche Betrachtungsweise der Unternehmensebene getätigt.

a) Ressourcen

Im Rahmen der Betrachtung der Ressourcenausstattung eines Unternehmens läßt sich generell eine Differenzierung von Humanressourcen und Kapital vornehmen.

Der Bereich der Humanressourcen – die Personalausstattung – kann weiter spezifiziert werden. Beispielsweise ist eine Unterscheidung nach Quantität, der optimalen Anzahl an Mitarbeitern und Qualität, im Hinblick auf die fachliche und persönliche Eignung, möglich. Im Rahmen der klassischen Personaleinsatzplanung wird davon ausgegangen, daß ein Unternehmen die zur Zielerreichung notwendigen Aktivitäten in Teilaufgaben zerlegen kann. Für diese einzelnen Teilaufgaben werden systematisch Stellen geschaffen und schließlich wird den Stellen entsprechendes Personal zugeordnet.[186] Im Rahmen dieser Vorgehensweise wird versucht mit Hilfe der Personalbestands- und Personalbedarfsplanung die optimale Stellenbesetzung in quantitativer und qualitativer Hinsicht zu erreichen.[187] Damit soll die gegenwärtige und zukünftige Leistungserstellung des Unternehmens gesichert werden.

---

[185] Vgl. Parsons, T. (1972), S. 25f.
[186] Vgl. Kieser, A.; Kubicek, H. (1992), S. 75.
[187] Vgl. Wimmer, P. ; Neuberger, O. (1998), S. 98ff.

Zur Bestandsanalyse und Bewertung des Humankapitals[188] wurde von DIORNE, analog zum Portfoliomanagement,[189] eine 'Human-Resources Matrix' entwickelt, die in der Literatur äußerst kontrovers diskutiert wird.

Abb. 5: Human-Resources-Portfolio

Performance	Low	Potential	High
High	Workhorses		Stars
Low	Deadwood		Problem Employeess

Quelle: ODIORNE, G. S. (1984), S. 65

Die Bezeichnung Performance beschreibt die gegenwärtige Leistung eines Mitarbeiters in Relation zu den gesetzten Zielen. Die zweite Achsenbezeichnung 'Potential' kennzeichnet die Einschätzung der zukünftigen Beiträge des Mitarbeiters zur Verwirklichung der Unternehmensziele. ODIORNE schlägt vor, Mitarbeiter analog zu einem Finanzportfolio zu bewerten und zu managen. Durch gezielte Investitions- und Desinvestitionsentscheidungen soll der Human-Ressourceneinsatz optimiert werden.[190]

FOPP hat den Einsatz von Mitarbeiter-Portfolios in Deutschland propagiert und für die einzelnen Mitarbeiterkategorien Normstrategien entwickelt. Die vorhandenen Fähigkeiten der Fachkräfte (Workhorses) sollen einerseits voll genutzt werden, andererseits gilt es für diesen Typus von Mitarbeiter die Sinnhaftigkeit von Führungsschulungen selektiv zu überprüfen. Für Spitzenkräfte (Stars) gilt es, Beförderungen einzuplanen und durch Job-Rotation deren Erfahrungshintergrund zu verbreitern. Nachwuchskräfte (Problem Employees) sind durch eine systematische Führung in der Unternehmenspraxis aufzubauen und durch gezielte Fachschulungen zu fördern. Den sogenannten Unkräften (Deadwood)

[188] Vgl. Schultz, T. W. (1978).
[189] Vgl. Markowitz, H. (1959).
[190] Odiorne, G. S. (1984), S. 65ff.

soll ein Arbeitsplatzwechsel nahegelegt werden und gegebenenfalls ist die Kündigung einzuleiten.[191]

MARR bemängelt die wissenschaftliche Fundierung der Mitarbeiter-Portfolios.[192] STAEHLE kritisiert den Objektcharakter, der den Menschen durch die Portfolio-Technik zugeschrieben wird. Er unterstreicht den Subjektcharakter, den Selbstwert des Menschen und betont, daß Mitarbeiter nicht von anderen Menschen oder Organisationen lediglich als Mittel benutzt oder als Unkraft abgebaut werden sollen. Insbesondere werden die Bezeichnungen „Deadwood" bzw. „Unkraft" als besonders krasse sprachliche Entgleisungen betrachtet. Hingegen positiv wird die Erhöhung des Problembewußtseins durch Mitarbeiter-Portfolios bewertet.[193]

Durch den Einsatz von Beurteilungsverfahren soll sichergestellt werden, daß die vorhandenen Humanressourcen sowohl in qualitativer als auch quantitativer Hinsicht mit zukünftigen Anforderungen des Unternehmens abgeglichen werden. Dadurch sollen Personalentwicklungsmöglichkeiten, Beschaffungsbedarfe bzw. die Notwendigkeit von Personalfreisetzungen rechtzeitig erkannt und damit der optimale Einsatz der Humanressourcen im Unternehmen gewährleistet werden.

Als zweiten wichtigen Bereich der Ressourcen eines Unternehmens ist die Kapitalausstattung zu nennen. Eine Auflistung der finanziellen Ressourcen bietet beispielsweise die Bilanz eines Unternehmens, aus der zum einen die Mittelherkunft und zum anderen die Mittelverwendung ersichtlich ist. Detaillierte Auskünfte über die Vermögensgegenstände eines Unternehmens lassen sich der Inventarliste entnehmen. Entsprechend der systemtheoretischen Betrachtungsweise der Ressourcen eines Unternehmens soll die Mittelbereitstellung für die Ziele des Unternehmens in den Vordergrund gestellt werden, so daß sich die folgenden Überlegungen zur finanziellen Ressourcenausstattung auf die Größen Liquidität, Erfolg und Erfolgspotentiale[194] beziehen.

Liquidität beschreibt die Fähigkeit eines Unternehmens, seinen Zahlungsverpflichtungen fristgerecht nachkommen zu können. Durch ausreichend liquide Mittel wird der reibungslose Ablauf des Tagesgeschäfts eines Unternehmens sichergestellt.[195] Darüber hinaus kann Illiquidität zum Konkurs und damit zum Ende des Unternehmens führen. Nach GUTENBERG befindet sich ein Unternehmen im finanziellen Gleichgewicht,

[191] Fopp, L. (1982), S. 335.
[192] Marr, R. (1986), S. 19.
[193] Staehle, W. H. (1999), S. 810ff.
[194] Vgl. zum Zusammenhang Liquidität, Erfolg und Erfolgspotentiale Coenenberg, A. G; Baum, H.-G. (1987), S. 43.
[195] Vgl. Wöhe, G. (1996), S. 801.

wenn ein Unternehmen liquide ist, d.h. wenn die Zahlungsmitteldeckung in jedem Augenblick mindestens gleich dem Zahlungsmittelbedarf ist.[196] Ein finanzielles Ungleichgewicht ist auch dann vorhanden, wenn die Zahlungsmitteldeckung größer als der Zahlungsmittelbedarf ist. In der Regel ist die Verzinsung einer Liquiditätsreserve geringer als die interne Verzinsung bei Einsatz dieser Mittel im Unternehmen.[197] Danach dient ein Teil der finanziellen Ressourcen eines Unternehmens dazu, optimale Liquidität sicherzustellen, um so die Gefahr der Zahlungsunfähigkeit bei Illiquidität, was den Konkurs bedeuten kann, zu verhindern, und andererseits auch niedrigen Wertbeiträgen von Liquiditätsreserven zu begegnen.

Im Gegensatz zur Notwendigkeit ausreichender Liquidität könnte ein Unternehmen auch ohne Erfolg existieren, jedoch wird jedes unternehmerische Handeln nur dann aufrecht erhalten, wenn ein positiver Erfolg realisiert werden kann. Der Erfolg läßt sich beispielsweise durch einen Vermögensvergleich definieren (Erfolg = Vermögensendwert – Vermögensanfangswert + Ausschüttungen – Einlagen). Dies verdeutlicht, daß sich unterschiedliche Erfolgsdefinitionen ergeben, je nachdem welche Vermögenskonzeption man zugrunde legt. Die Festlegung des Vermögensbegriffs ist an eine bestimmte Unternehmenserhaltungskonzeption gebunden, die letztendlich vom Zielsystem des Unternehmens abhängt. Nach der Konzeption der Geldkapitalerhaltung wird der Unternehmenserfolg (Gewinn) als der Betrag definiert, der über die Erhaltung des ursprünglichen Kapitals hinausgeht. Folgt man der Konzeption der Substanzerhaltung, so wird der mengenmäßige Reinvermögensbestand der Unternehmung als Indikator für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Unternehmens herangezogen. Als Erfolg (gütermäßiger Gewinnbegriff) wird der Betrag festgelegt, der über die zur Erhaltung des mengenmäßigen Vermögensbestands notwendigen Erträge hinaus erwirtschaftet wird. Schließlich wird nach der Konzeption der wirtschaftlichen Unternehmenserhaltung das Unternehmen als Erfolgspotential, dessen Gegenwartswert zu erhalten ist, gesehen. Als Gewinn (ökonomischer Gewinn) werden die Beträge definiert, die über die notwendige Erfolgspotentialerhaltung hinausgehen.[198] Aufbauend auf diesen Grundgedanken wurde das Konzept des 'Economic Value Added' als Maßgröße für die Wertschaffung eines Unternehmens und als Managementinstrument entwickelt.[199]

Gemäß der Konzeption der ökonomischen Unternehmenserhaltung ist schließlich noch auf die Bedeutung von Erfolgspotentialen einzugehen. Erfolgspotentiale sind in die

[196] Vgl. Gutenberg, E. (1958), S. 110.
[197] Vgl. Wöhe, G. (1996), S. 802f.
[198] Vgl. Coenenberg, A. G. (1999), S. 580ff.
[199] Vgl. Steward, G. B. (1994), S. 78f.

Zukunft gerichtet und beschreiben Entwicklungsmöglichkeiten des Unternehmens. Sie entstehen insbesondere durch das Zusammenwirken von Human- und Finanzressourcen. Im Bereich der Forschung und Entwicklung gilt es, auf Innovationen im Produkt- und Prozeßbereich hinzuwirken und diese dann zur Einsatzfähigkeit bzw. Marktreife weiterzuentwickeln. Beispielsweise sind immaterielle Vermögensgegenstände wie Patente, Rechte etc. den Erfolgspotentialen zuzurechnen, da diese zu Wertbeiträgen, insbesondere in der Zukunft, führen. Bei ihrem Aufbau spielen sowohl das Potential der Mitarbeiter als auch die Bereitstellung der entsprechenden finanziellen Ressourcen eine wesentliche Rolle. Weiterhin ist die Erschließung neuer Märkte vom Know How und der Finanzkraft des Unternehmens abhängig. Die daraus resultierenden künftigen Wertbeiträge lassen sich anhand von Angaben zu Marktanteilen, Markennamen, Reputation usw. abschätzen. Gleichzeitig unterstützen Erfolgspotentiale die Beschaffung von Finanzmittel aus dem Außenbereich des Unternehmens. Die Eigen- bzw. Fremdkapitalgeber stellen damit einen wichtigen Faktor in der Unternehmensumwelt dar. 'Investor Relations' kennzeichnen diese wichtige Beziehung zum gesellschaftlichen Umfeld des Unternehmens und charakterisieren eine wichtige Schnittstelle zwischen der Meso- und Makroebene des Modells. Das 'Shareholder Value' Konzept, das von RAPPAPORT[200] propagiert wird, macht diesen Zusammenhang besonders deutlich. Der Aktienkurs eines Unternehmens reflektiert die Erwartungen der Aktionäre. Die Einschätzung der Aktionäre beruht auf der Bewertung der Erfolgspotentiale eines Unternehmens und der Beurteilung der Fähigkeit eines Unternehmens, diese Potentiale auch umzusetzen. Entsprechend haben Erfolgspotentiale eine Vorsteuerungsfunktion für den Erfolg, ähnlich wie dieser eine wichtige Voraussetzung für die Liquidität darstellt.[201]

Welche Erfolgspotentiale ein Unternehmen entwickeln und umsetzen kann, wird durch das Zusammenwirken von Mensch und Kapital determiniert. Für ein fruchtbares Zusammenwirken von Humanressourcen und Kapitaleinsatz ist ein sinnvolles Zielsystem, das von den Mitarbeitern getragen wird, die Unterstützung der Zielverwirklichung durch entsprechende Sozialisationsprozesse und Einbindung der Mitarbeiter in die soziale Gemeinschaft des Unternehmens, sowie die Verankerung gemeinsamer Wertauffassungen in der Kultur des Unternehmens notwendig.

200 Vgl. Rappaport, A. (1998).
201 Vgl. Coenenberg, A. G.; Baum, H.-G. (1987), S. 43.

b) Politik

Als Unternehmenspolitik lassen sich die originären Unternehmensentscheidungen bezeichnen, die nicht mehr aus höherwertigen Entscheidungen abgeleitet werden können. Damit kennzeichnet der Bereich des Politischen in einer Unternehmung die oberste Stufe der unternehmerischen Willensbildung. Durch die Unternehmenspolitk wird das Zielsystem festgelegt und diskutiert. Das Zielsystem wird für das gesamte Unternehmen formuliert und stellt noch keine Handlungsanweisung per se dar. Die unternehmenspolitischen Entscheidungen dienen als Richtlinien und geben den Rahmen vor, der den Verhaltensspielraum nachgelagerter Einheiten eingrenzt. Gleichzeitig ist jedoch eine Konkretisierung der Ergebnisse der unternehmenspolitischen Zielformulierungen notwendig, damit diese in definierte Aufgaben umgesetzt und auf konkrete Problemsituationen angewendet werden können. In der amerikanischen Literatur wird dieser Unterschied durch die Begriffe „Goal" für ein politisches (übergeordnetes) Ziel und „Objective" zur Beschreibung einer konkreten Vorgabe deutlich herausgestellt.[202] Nach Maßgabe der Ziele und Vorgaben stellt die Unternehmenspolitik den Ausgangspunkt eines umfassenden Führungsprozesses dar. Das 'Behavioral Accounting' leistet einen Beitrag zu diesen Führungsprozessen mittels der Sensibilisierung für Verhaltenskonsequenzen von Instrumenten und Methoden des internen Rechnungswesens.

Die Unternehmenspolitik legt die originären, allgemeinen und langfristig geltenden Ziele fest und bestimmt damit die Grundlinien des zukünftigen Verhaltens der Unternehmung. Darauf aufbauend ist über die zur Zielerreichung anzuwendenden Strategien und den hierfür notwendigen Ressourceneinsatz zu entscheiden. Die Unternehmensressourcen stellen dabei eine wesentliche Determinante hinsichtlich der Gestaltung des Zielkorridors dar. In erster Linie gilt es, die im Unternehmen vorhandenen Ressourcen optimal einzusetzen bzw. das zur Erreichung der Unternehmensziele erforderliche finanzielle, materielle und personelle Leistungspotential zeitgerecht zu entwickeln bzw. zu beschaffen.

Nach dieser Maßgabe sind wirtschaftliche Strategien zur Zielerreichung zu entwickeln. Einerseits zielen diese Strategien auf die Sicherstellung der Ressourcenversorgung ab, andererseits auf die Förderung des Absatzes und verweisen damit insbesondere auf die Makroebene des Modells. Die unternehmenspolitischen Entscheidungen sollen dazu beitragen, die Unternehmensziele zu formulieren, prioritisieren und umzusetzen, damit

[202] Vgl. Anthony, R. N.; Dearden, J.; Bedford, N. M. (1984) S. 95ff.

der Bestand des Unternehmens gesichert wird.[203] Letztendlich ist hierfür ein gewisses Maß an Sensibilität und Wissen notwendig, um entsprechende Signale aus der Unternehmensumwelt richtig zu interpretieren, auf relevante Entwicklungstrends in der Unternehmensumwelt einzugehen und damit den Fortbestand des Unternehmens zu gewährleisten. Besondere Bedeutung kommt in diesem Prozeß, neben der Überwachung der Unternehmensumwelt (Makroebene) auch dem Informationsfluß im Unternehmen selbst zu. Das interne Rechnungswesen als Subsystem des übergeordneten Managementinformationssystems dient der Unternehmung zur Beurteilung der jeweiligen unternehmerischen Zielerreichungsgrade. Hierzu ist es notwendig, daß die Mitarbeiter einerseits die Unternehmensziele kennen und andererseits auch die Möglichkeit haben, Informationen über kritische Entwicklungen und Trends an die politischen Entscheidungsträger des Unternehmens weiterzuleiten. Ein solches Verhalten ist unter anderem davon abhängig, inwiefern sich der einzelne mit dem Unternehmen identifiziert, solches Verhalten vom Unternehmen unterstützt wird, und schließlich auch davon, inwieweit die Infrastruktur einen entsprechenden Informationsaustausch auch ermöglicht. Damit geht das 'Behavioral Accounting' über die traditionelle Aufgabe der Kostenrechnung, der operativen Abbildung und Lenkung von Güterströmen, hinaus. Im Rahmen des 'Behavioral Accounting', als umfassendes Informationssystem, wird damit die Bedeutung der Unternehmenskultur und der Sozialisation hervorgehoben.

c) Sozialisation

Zur Durchsetzung der unternehmerischen Ziele ist das Zusammenwirken der verschiedenen Organisationsmitglieder notwendig. Entsprechend müssen die unterschiedlichen Aufgabenbereiche und Rollen im Unternehmen verteilt und von den Mitarbeitern akzeptiert werden, so daß schließlich möglichst effektiv und effizient die Ziele der Organisation erreicht werden können. Hierzu ist es notwendig, daß die Mitarbeiter im Unternehmen über gemeinsame Deutungsmuster und Orientierungspunkte verfügen, so daß sie ihre Rolle im Unternehmen entsprechend ausfüllen können. Im Grundsatz versteht man unter der beruflichen (sekundären) Sozialisation jene Prozesse, in denen ein Mitarbeiter, eingebunden in die soziale Umwelt des Unternehmens, lernt, vorwiegend solche Verhaltensweisen zu zeigen bzw. jene Einstellungen, Werte, Bedürfnisse usw. zu übernehmen, die den Wertvorstellungen und Normen der Unternehmung entsprechen.

[203] Vgl. Ulrich, H. (1987), S. 18ff.

Gleichsam sind solche Verhaltensweisen und Einstellungen abzubauen, die im Widerspruch zur Unternehmung stehen.[204]

„Ein übereinstimmendes Verständnis von Symbolen und eine gemeinsame Situationsdefinition in Interaktionen bedeuten dementsprechend auch eine interindividuelle Aktualisierung von gemeinsamen Werten und Normen. Vor diesem Hintergrund kann das „Hineinwachsen" eines Individuums in eine Organisation (und damit letztendlich auch in die Kultur einer Organisation) als eine Art sekundäre Sozialisation aufgefaßt werden, die als die Internalisierung institutionaler oder in Institutionalisierung gründender Subwelten zu verstehen ist. Derartige „Subwelten", die mit der sekundären Sozialisation internalisiert werden, sind im allgemeinen „partielle Wirklichkeiten", die einen Kontrast zur „allgemeinen Grundwelt" bilden, welche Individuen in der primären Sozialisation erfahren. Aber auch bei diesen Subwelten handelt es sich, wie etwa bei den betriebswirtschaftlichen Organisationen, um mehr oder weniger kohärente Wirklichkeiten mit normativen, kognitiven und affektiven Komponenten. Der Prozeß der sekundären Sozialisation erfordert dabei das „Sich-zu-eigen-Machen" eines jeweils rollenspezifischen Vokabulars."[205]

Hierbei ist der Sprache besondere Bedeutung beizumessen, denn Sprache erlaubt Sinn zu stiften und damit Verstehen und Beziehungen zwischen Personen herzustellen. Verstehen ist an das Vorhandensein von selektivem Sinn geknüpft und Sinn entsteht durch die gemeinsame und gleichzeitig angemessene Verwendung von Regelsystemen, die bestimmte Symbole in einen durch alle Beteiligten rekonstruierbaren Zusammenhang einsetzen.[206]

Im Rahmen des beruflichen Sozialisationsprozesses wird dieser sinnstiftende Zusammenhang auf der Unternehmensebene erzeugt und vermittelt. Hinsichtlich der hierzu notwendigen Sozialisierungsstrategien, sowie möglicher relevanter Sozialisierungspraktiken zeigt die einschlägige Literatur verschiedene Vorgehensweisen auf.

ASHFORTH und SAKS[207] konnten, aufbauend auf der Arbeit von VAN MAANEN und SCHEIN[208], sechs strukturierende Merkmale der beruflichen Sozialisation identifizieren. Zunächst ist danach zu unterscheiden, ob neue Mitarbeiter gemeinsam mit anderen Mitarbeitern bzw. einzeln in das Unternehmen integriert werden (collective versus individual).

---

[204] Vgl. Brandstätter, H.; Schuler, H.; Stocker-Greichgauer, G. (1974), S. 128.
[205] Heinen, E. (1987), S. 120.
[206] Vgl. Kryst, P. (1983), S. 58ff.
[207] Ashforth, B. E.; Saks, A. M. (1996), S. 150.
[208] Van Maanen, J.; Schein, E. H.; (1979).

Darüber hinaus ist zu unterscheiden, inwiefern spezielle Schulungsmaßnahmen durchgeführt werden oder ob die entsprechenden Lernleistungen direkt im täglichen Arbeitseinsatz erbracht werden müssen (formal versus informal). Weiterhin kann danach unterschieden werden, inwieweit der neue Mitarbeiter mittels eines erfahrenen Mitarbeiters sozialisiert wird (serial versus disjunctive). Schließlich läßt sich der berufliche Sozialisationsprozeß nach der Veränderung der Identität des neuen Mitarbeiters strukturieren. Hierbei wird beurteilt, inwiefern die Persönlichkeitsmerkmale verändert werden sollen. Es stellt sich die Frage nach der Förderung bzw. Unterdrückung von Persönlichkeitsmerkmalen (investiture versus divestiture).[209]

Hinsichtlich der wirkungsvollen Ausgestaltung des sekundären Sozialisationsprozesses werden in der Literatur unterschiedliche Auffassungen vertreten. Generell lassen sich zwei Hauptlinien identifizieren: zum einen die Anpassung des Individuums an das Unternehmen und zum anderen die Anpassung des Unternehmens an die Individuen.

PASCALE hat ein pragmatisches Modell zur beruflichen Sozialisation entwickelt, wonach sich der Prozeß der Anpassung des Individuums an die Organisation in sieben Stufen untergliedern läßt. Die Basis des beruflichen Sozialisationsprozesses bildet eine sorgfältige Personalauswahl, durch die sichergestellt werden soll, daß nur potentiell „passende" neue Mitarbeiter gewonnen werden. In den ersten Monaten wird das Erleben von Mißerfolg und Erniedrigung provoziert, damit alte Gewohnheiten, Verhaltensweisen und die soziale Identität in Frage gestellt werden. Gleichzeitig soll damit sowohl die Aufnahmebereitschaft für Einflüsse des Unternehmens verstärkt als auch die Wertschätzung für das Unternehmen erhöht werden. „Persons who go through a great deal of trouble or pain to attain something tend to value it more highly than persons who attain the same thing with a minimum effort."[210] Daran schließt sich eine sorgfältige Ausbildung im Tagesgeschäft des Unternehmens an. Dabei wird auf den Umgang mit denjenigen Mitarbeitern geachtet, die besonders deutlich das Wertegefüge des Unternehmens repräsentieren. Den vierten Schritt stellt dann die Kontrolle und Anerkennung von Leistungen des neuen Mitarbeiters im Hinblick auf die Ziele und Werte des Unternehmens dar. In der fünften Stufe werden dann vertrauensbildende Maßnahmen initiiert und mit Hilfe von Anreizen die weitere Annäherung von Individuum und Unternehmen gefördert. Dieser Prozeß wird durch das Entwickeln von Legenden, Folklore und Geschichten unterstützt, die als Beleg der Sinnhaftigkeit der Unternehmenskultur dienen und den Erfolg des Unternehmens konsistent in Beziehung zu dessen Wertesystem setzt. Schließlich werden erfolgreiche

[209] Ashforth, B. E.; Saks, A. M. (1996), S. 150.
[210] Aronson, E.; Mills, J. (1959), S 177.

Mitarbeiter in ihrer Vorbildfunktion herausgestellt, um deutlich zu machen, welches Verhalten und welche Einstellungen als wünschenswert gelten und zu Erfolg führen.[211]

Dieses siebenstufige Modell zur Sozialisation kann in manchen seiner Teilbereiche und in seiner deterministischen Abfolge kritisiert werden, jedoch zeigt es anschaulich die Verhaltens- und Wertorientierung des Sozialisationsprozesses auf.

Im Gegensatz zu PASCALEs Auffassung wird im Rahmen des Akkumodationsmodells von einer Anpassung der Organisation an die Individuen ausgegangen. Die Bedürfnisse und Motive der Individuen werden als gegeben betrachtet. Dementsprechend öffnet sich die Unternehmung den Einstellungen der Individuen; die organisatorische Gestaltung des Unternehmens dient der Unterstützung der individuellen Zielvorstellungen. Die Zielsysteme der Individuen werden in das Gesamtzielsystem der Unternehmung integriert.[212]

Letztendlich kann davon ausgegangen werden, daß durch die berufliche Sozialisation einerseits Verhaltensweisen der primären Sozialisation sowie ein gewisser Wissenstransfer z.B. aus den Hochschulen in das Unternehmen erfolgt, gleichzeitig aber auch die im Unternehmen dominierenden, teilweise pragmatischen Vorgehensweisen von den zu sozialisierenden Mitarbeitern erlernt werden. Damit verweist der Bereich der beruflichen Sozialisation auf die Herausbildung und Weiterentwicklung dessen, was in der Literatur mit dem Begriff der Kernkompetenzen eines Unternehmens umschrieben wird. Es geht nicht nur um den Aufbau von besonderem 'Know How', sondern auch um die Fähigkeit, dieses Fachwissen exzellent umzusetzen und auszuführen.

Weniger offensichtlich, jedoch um so bedeutender ist der Einfluß der beruflichen Sozialisation hinsichtlich der Einstellungen und Werthaltungen der Mitarbeiter. Nach PASCALE ist berufliche Sozialisation „the systematic means by which firms bring new members into their culture."[213] PASCALE unterstreicht damit die Bedeutung der Unternehmenskultur, die als viertes Subsystem die systemtheoretische Betrachtung der Mesoebene, den Bereich des Unternehmens, vervollständigt.

e) Kultur

Die Erkenntnis, daß es wohl eine Unternehmenskultur gibt, ist eigentlich keine wirklich neue Entdeckung. Beispielsweise formuliert NICKLISCH bereits 1932, daß es Unter-

---

[211] Vgl. Pascale, R. T. (1985), S. 29ff.
[212] Vgl. Weinert, A. B. (1983), S. 232.
[213] Pascale, R. T. (1985), S. 27.

nehmensangehörige gibt, die auf 'Gedeih und Verderb' mit dem Unternehmen verbunden sind und führt dies primär auf 'Werte und den Geist der Gemeinschaft' zurück.[214]

Ausgehend von den anglo-amerikanischen Untersuchungen zur Unternehmenskultur[215] setzte eine umfassende Untersuchung der Unternehmenskultur in Deutschland mit der Arbeit von MATENAAR[216] 1983 ein.[217] Seitdem hat sich in der betriebswirtschaftlichen Forschung die Auseinandersetzung mit Phänomenen der Unternehmenskultur etablieren können. Insbesondere lieferte HEINEN mit seiner 'betriebswirtschaftlichen Kulturanalyse' wichtige Beiträge zur betriebswirtschaftlichen Kulturforschung.

Im Zusammenhang mit der Ideen- und Begriffsbestimmung der Unternehmenskultur weist HEINEN für die Betriebswirtschaftslehre auf die Notwendigkeit hin, das Phänomen der Unternehmenskultur in der Verflechtung mit der Gesellschaft explizit zu untersuchen. Es ist nicht mehr ausreichend nur festzustellen, daß die Kultur einer Gesellschaft unübersehbare Einflüsse auf die Entscheidungen und Handlungen in und von Unternehmen ausübt. Die Kultur einer Gesellschaft wurde in diesem Sinne als unternehmensexterne Einflußgröße betrachtet, als Kontextfaktor, der über die handelnden Individuen Eingang in die Aktivitäten der Betriebswirtschaft findet. Vielmehr scheint es dem Wesen der Unternehmenskultur angemessen, sie nicht nur als Einflußgröße, sondern im Verständnis einer Art 'Miniaturgesellschaft' zu betrachten bzw. als offenes Sozialsystem zu beschreiben. Diese Vorgehensweise ermöglicht es, mit dem Begriff der Unternehmenskultur den Unternehmungen bzw. Organisationen etwas zuzuschreiben, das bislang einzelnen ethnischen Gruppen, Nationen, Religionsgemeinschaften oder Teilen der Erdbevölkerung vorbehalten war.[218]

Für die Betrachtung der Unternehmenskultur im Rahmen des Modells ist das Werk von HEINEN (1987) unter anderem deshalb so bedeutungsvoll, da sich seine Auffassung von Unternehmenskultur nicht nur auf das gesellschaftliche Kulturverständnis rekurriert, sondern auch eine Reihe von Hinweisen zu psychologischen Konzepten der Kultur finden lassen, wie sie sich beispielsweise in dem Begriffspaar 'bewußt und unbewußt' manifestieren.[219] Die Ausführungen HEINENs verweisen auf die Sinnhaftigkeit der Einbeziehung von gesellschaftlichen und individuellen Determinanten in die Untersuchung sozialer Phänomene in Unternehmen und unterstreichen die Notwendigkeit der Berück-

---

[214] Vgl. Nicklisch, H. (1932), S. 294ff.
[215] Vgl. beispielsweise , R. T.; Athos, A. G. (1981); Ouchi, W. G. (1981); Deal, T. E.; Kennedy, A. A. (1982); Peters, T. J.; Waterman, R. H. (1982).
[216] Matenaar, D. (1983).
[217] Vgl. Jacobsen, N. (1996), S. 60.
[218] Vgl. Heinen, E.; Dill, P. (1990) S. 16ff.

sichtigung von Gesellschafts- und Unternehmensebene, sowie der Ebene des Individuums im Rahmen der Entwicklung eines Modells zum 'Behavioral Accounting'.

Im Rahmen der Betrachtung der Kultur auf Unternehmensebene kann diese als „mentales Programm"[220] interpretiert werden bzw. als 'company DNA'[221] und manifestiert sich entsprechend in den folgenden Medien:

- Verbale Medien (Geschichten, Sprachregelungen, Witze, Reden, Slogans, Mottos, Titulierungen usw.)
- Interaktionale Medien (Regulierung des Umgangs miteinander, die sich in Ritualen, Gewohnheiten, Bräuchen, 'Spielen', Taktiken usw. zeigen kann.)
- Artifizielle Medien (beispielsweise Gebäude, Statussymbole, Logos, Broschüren, Kontrolleinrichtungen, Maschinen etc.).[222]

Bedingt durch die Komplexität kultureller Phänomene können konkrete Wirkungen der Unternehmenskultur nicht eindeutig, beispielsweise mit Hilfe von Wirkungsketten identifiziert werden.[223] In Übertragung der PARSONS'schen Gedanken zur Kultur einer Gesellschaft lassen sich für den Bereich der Unternehmenskultur jedoch zwei strukturelle Haupteffekte identifizieren. Einerseits wirkt die Unternehmenskultur strukturerhaltend, da sie Handlungsorientierungen bietet, die sich als relativ robust gegenüber kurzfristigen Änderungsversuchen erweisen. Andererseits wirkt die Unternehmenskultur auch strukturgestaltend im Sinne eines entpersonifizierten Lenkungsmittels, da sich die Kultur an Fakten wie z.B. Umgangsformen, Ritualen, Sprachregelungen, Gebäuden, Organisationsformen, Anreizsystemen und Formularen etc. manifestiert.

Durch die Unternehmenskultur – manifestiert in allgegenwärtigen verbalen, interaktionalen und artifiziellen Medien – wird das Verhalten der Mitarbeiter reguliert. Damit wird der Verhaltensspielraum des einzelnen weitestgehend sozial verbindlich festgelegt. Beispielsweise wird durch technologische Sachzwänge alternativenlos festgelegt, wie man sich verhalten muß. Entsprechend gibt es keinen Disput mehr, kein Hinterfragen von Vorgehensweisen, da diese durch zentrale, sachliche, internalisierte und damit 'rationale' Handlungen gelenkt und überwacht werden. Als Beispiele lassen sich die Ausgestaltung

[219] Vgl. Heinen, E. (1987), S. 62.
[220] Hofstede, G. (1980) S. 14.
[221] Die Metaphern 'mentales Programm' bzw. 'Company DNA' spiegeln einerseits die Bedeutung der Unternehmenskultur wider, andererseits reflektieren die dadurch induzierten Analogien zur Computer- bzw. Biotechnologie einen gewissen Trendcharakter, den die Thematik der Unternehmenskultur in der neueren betriebswirtschaftlichen Literatur einnimmt.
[222] Vgl. Neuberger, O. (1995a), S. 253.
[223] Vgl. Jacobsen, N. (1996), S. 54.

von Entgeltsystemen, die Regelung von Anwesenheitszeiten mittels einer Stechuhr oder Methoden der Budgetierung, etc. nennen. Voraussetzung der Verhaltenswirkung von Sachzwängen ist jedoch, daß kollektive Deutungsmuster vorhanden und akzeptiert sind. Dies gewährleistet, daß in der Organisation alle Organisationsmitglieder Sachverhalte in gleicher Weise sehen und interpretieren. Damit werden Ansichten entsubjektiviert, standardisiert und verbindlich gemacht.

Die Unternehmenskultur wirkt erhaltend und gestalterisch auf die Unternehmensstrukturen ein und beeinflußt damit den Korridor möglicher Verhaltensweisen. Sie kann als ein wichtiges Element der Grundsteuerung von Verhaltensweisen betrachtet werden.

Nachdem die Unternehmensebene, die Mesoebene des Modells durch das Zusammenwirken von Unternehmensressourcen, Unternehmenspolitik, beruflicher Sozialisation und Unternehmenskultur entwickelt wurde, wird nachfolgend die Ebene der Individuen, der eigentlichen Verhaltensträger, entwickelt.

3. Mikroebene (Individuum)

Die Mikroebene des Modells stellt die motivationalen Aspekte des Menschen in den Mittelpunkt der Betrachtung. Zur Untersuchung der Verhaltensaspekte des internen Rechnungswesens werden die vier Kategorien des AGIL-Schemas auf ein Individuum übertragen, so daß nachfolgend die Verhaltensdeterminanten eines Menschen im Zusammenwirken der Ressourcenausstattung, den Zielen, die unter dem Begriff der Politik subsumiert werden, den Sozialisationsprozessen, die jemand durchlaufen hat und schließlich dem kulturellen Hintergrund des einzelnen dargestellt werden.

a) Ressourcen

Die Untersuchung der Motivationswirkung der Ressourcenausstattung im Rahmen der Mikroebene fokussiert auf die materielle Ressourcenausstattung eines Individuums. Zur Befriedigung der physiologischen Grundbedürfnisse wie Hunger, Durst, und dem Schutz vor Witterungseinflüssen ist eine Grundausstattung an Ressourcen notwendig. Die grundlegenden Bedürfnisse treten kontinuierlich auf, so daß ein beständiger Zufluß an Ressourcen notwendig ist. Entsprechend kann dieser, zur Deckung der physiologischen Erfordernisse notwendige Zufluß an Ressourcen im Sinne eines Mindesteinkommens interpretiert werden. Sind die physiologischen Bedürfnisse befriedigt, so gilt es, diese Bedürfnisbefriedigung auch für die Zukunft sicherzustellen. Entsprechend werden damit die Sicherheitsbedürfnisse relevant. Für den Einsatz seiner Arbeitskraft erhält der Mitarbeiter eine Entlohnung bzw. Gewinnbeteiligung, gewisse Sozialleistungen, Pensionszusagen bzw. Versicherungsleistungen, womit sowohl die physiologischen Bedürfnisse als auch entsprechende Sicherheitsbedürfnisse befriedigt werden können und damit die Grundlage der Existenzsicherung bilden. Mit der Sicherstellung der Grundversorgung ist jedoch die motivationale Bedeutung der Ressourcenausstattung noch nicht vollständig dargelegt. Mit der Ressourcenausstattung sind sowohl Status als auch Macht[224] verbunden. Dadurch verliert die Ressourcenausstattung mit Erreichen der Sicherstellung der Befriedigung der Grundbedürfnisse ihre motivationale Wirkung nicht vollständig. Durch Status- und Machtstreben, als sogenannte Wachstumsbedürfnisse, bleibt die Anreizwirkung der Ressourcen, wenn auch in veränderter Intensität, erhalten.

b)Politik

Mit den Begriffen des Status- und Machtstreben wird auf den Bereich der Zielformulierung eines Individuums rekurriert. In Verbindung mit den Strategien zur Durchsetzung des Eigeniteresses wird dieser Bereich – gemäß des AGIL Schemas – als Politik des Individuums bezeichnet. Individuelle Zielvorstellungen beruhen auf der Basis eigener Wertvorstellungen und manifestieren sich in den sogenannten Ich-Bedürfnissen, die jedoch nicht unbeschränkt befriedigt werden können. Einerseits hängt die Verwirklichung der eigenen Zielvorstellungen von der jeweiligen Ressourcenausstattung ab, andererseits sind Personen auch an überindividuelle Ordnungen gebunden. Innerhalb des gewährten Frei-

[224] Vgl. Pfeffer, J. (1992) S. 84ff.

raumes kann ein Individuum relativ unabhängig seine Eigeninteressen verfolgen. Soll jedoch der politische Spielraum des einzelnen erweitert werden, so ist neben der Verfügungsmacht bezüglich entsprechender Ressourcen auch die Kooperation mit anderen notwendig. Im Verbund mit anderen können die Eigeninteressen, die häufig im Rahmen von Gruppenbildungsprozessen modifiziert werden müssen, dann auch weitestgehend durchgesetzt werden und gegebenenfalls zur Änderung des überindividuellen Ordnungsrahmens beitragen. Damit manifestiert sich die Notwendigkeit der Abstimmung der persönlichen Ziele mit den Zielvorstellungen anderer Individuen, da die Durchsetzung von Zielen meist der Mitwirkung anderer bedarf.

An der Schnittstelle zwischen Mikro- und Mesoebene beschäftigt sich die Mikropolitik mit dem Durchsetzen dieser individuellen Zielvorstellungen. BOSETZKY definiert Mikropolitik als „[...] die Bemühungen, die systemeigenen materiellen und menschlichen Ressourcen zur Erreichung persönlicher Ziele, insbesondere des Aufstiegs im System selbst und in anderen Systemen, zu verwenden sowie zur Sicherung und Verbesserung der eigenen Existenzbedingungen."[225] BOSETZKY führt mikropolitisches Verhalten auf die durch Sozialisierungsprozesse geprägte Motivationsstruktur des Menschen zurück. Entsprechend gilt es, für den einzelnen Freiräume zu nutzen, Koalitionen zu bilden, auf legitime Ordnungen oder Machtfaktoren zu rekurrieren, um die eigenen Zielvorstellungen für sich allein oder in einer Gruppe durchzusetzen und zu verwirklichen.

c) Sozialisation

Der Zielverwirklichungsprozeß begründet damit, neben emotionalen und biologischen Bedürfnissen, die Notwendigkeit von sozialen Gemeinschaften. Das Interagieren mit anderen, die Bedeutung von Regeln, Normen und Einstellungen muß jedoch erst im Rahmen von Sozialisationsprozessen erlernt werden. Nach BANDURA[226] werden Einstellungen durch Lernprozesse des Konditionierungs-, Verstärkungs-, und Modellernens sowie durch affektive Einflüsse im Laufe von langjährigen Erfahrungen gebildet. Man geht davon aus, daß Veränderungen nur durch ähnlich langwierige Prozesse erreicht werden können. Durch die Sozialisation wird das Wertesystem einer Gesellschaft internalisiert, die Orientierung an bestimmten Normen sowie entsprechendes Rollenverhalten erlernt.

---

[225] Bosetzky, H. (1972), S. 382.
[226] Vgl. Bandura, A. (1977), passim.

Man unterscheidet zwischen der primären Sozialisation, die sich im wesentlichen auf die Lernphase bezieht, die ein Mensch in seiner Kindheit durchläuft, und der sekundären Sozialisation, die sich auf alle Lernprozesse eines Erwachsenen beziehen und ihn befähigen, sich mit den Verhaltenserwartungen einer neuen sozialen Umgebungen abzustimmen. Durch die Sozialisation wird gewährleistet, daß ein Individuum Mitglied einer sozialen Gemeinschaft wird. Im Rahmen der primären Sozialisation dienen die Familie und der Freundeskreis als Identifikationshilfen. Überdies wird die primäre Sozialisationsphase durch affektive Elemente, Abhängigkeitsstrukturen und einer gewissen Personenfixiertheit geprägt. Hingegen ist die sekundäre Sozialisation, wie sie beispielsweise im Unternehmen stattfindet eher durch Referenzgruppen, Sachorientiertheit, und einer gewissen Distanz und Reflexion gekennzeichnet. Sozialisation beschreibt somit die Prozesse des Aufbaus und der Veränderung von Einstellungen, Wertorientierungen und Verhaltensweisen. Damit stellt die Sozialisation einen wesentlichen Einflußfaktor für die Ausformung von Persönlichkeitsmerkmalen dar; der einzelne lernt sich als eigenständiges Individuum begreifen.[227]

Gleichzeitig wird der einzelne durch die Sozialisation in das soziale Gefüge einer Gemeinschaft eingebunden, wodurch ihm vielfältige Interaktionsmöglichkeiten mit anderen eröffnet werden. Darüber hinaus wird dieser Sozialisationsprozeß durch den affektiven Bereich des Menschen vermittelt. Letztendlich dienen sowohl primäre als auch sekundäre Sozialisation der Befriedigung sozialer Bedürfnisse.

d) Kultur

Im Rahmen der Sozialisation wird das Rollenverhalten, d.h. Interaktionsschemata zwischen Individuum und sozialer Gemeinschaft erlernt. Gleichzeitig findet ein Austausch zwischen Individuum und Gesellschaft statt. Dabei prägt das individuelle Wertesystem ganz entscheidend die Wahrnehmung der Umwelt, möglicher Verhaltensalternativen bzw. deren Verhaltensfolgen und beeinflußt somit den Zielfindungs- und Entscheidungsprozeß. Dem AGIL-Schema folgend, ist das Wertesystem dem kulturellen Bereich eines Individuums zuzuschreiben. Das individuelle Wertesystem prägt wesentlich die Persönlichkeitsmerkmale des einzelnen, beeinflußt die Wahrnehmung der eigenen Identität und beeinflußt damit das Selbstverständnis des einzelnen. Dieses Selbstverständnis bestimmt letztendlich das, wonach der einzelne strebt, wenn er sich selbst verwirklichen will.

[227] Vgl. Staehle, W. H. (1999), S. 565f.

Betrachtet man den Komplex Kultur aus psychologischer Perspektive, so finden sich bei FREUD eine intensive Diskussion des Themas: Welchen Einflüssen verdankt die Kulturentwicklung ihren Ursprung, wie ist sie entstanden und wodurch wurde ihr Lauf bestimmt?[228] „Es ist Zeit, daß wir uns um das Wesen der Kultur kümmern, deren Glückswert in Zweifel gezogen wird."[229]

Aufgrund seiner Forschung weist FREUD auf die Ähnlichkeit der Entwicklung des einzelnen und der gesellschaftlichen Kulturentwicklung hin. Dabei verwendet er das Konzept der Triebsublimierung, ein strukturierendes und zugleich vereinheitlichendes Konzept, um die Entwicklung des Seelischen, dessen Ausformungen und Ausgestaltungen in der Kultur und mögliche Auswirkungen auf die Kultur darzulegen.

„Die Triebsublimierung ist ein besonders hervorstechender Zug der Kulturentwicklung, sie macht es möglich, daß höhere psychische Tätigkeiten, wissenschaftliche, künstlerische, ideologische, eine so bedeutsame Rolle im Kulturerleben spielen."[230]

Weiterhin macht FREUD deutlich, in welchem Ausmaß die Kultur auf Triebverzicht aufgebaut ist; wie sehr gerade die Nichtbefriedigung von mächtigen Trieben Voraussetzung für die Entstehung von Kultur ist.

FREUD drückt dies pathetisch aus: „Und nun, meine ich, ist uns der Sinn der Kulturentwicklung nicht mehr dunkel. Sie muß uns den Kampf zwischen Eros und Tod, Lebenstrieb und Destruktionstrieb zeigen, wie er sich an der Menschenart vollzieht. Dieser Kampf ist der wesentliche Inhalt des Lebens überhaupt und darum ist die Kulturentwicklung kurzweg zu bezeichnen als der Lebenskampf der Menschenart."[231]

Diese 'Kulturversagung' im Sinne von Triebsublimierung beherrscht nach FREUDs Auffassung das große Gebiet der sozialen Beziehungen. Gleichzeitig bleibt der Kern des Triebhaften bestehen. FREUD weist darauf hin, daß auf seelischem Gebiet die Erhaltung des Primitiven - neben dem daraus entwickelten Umgewandelten so häufig ist - daß es sich erübrigt, es durch Beispiele zu belegen. Dennoch führt er zur Illustration die Metapher vom „Kind im Manne"[232] an.
Für die Entwicklung der psychischen Konstitution des Menschen kann der Prozeß der Triebsublimierung als die Transformation von primitiver, im Sinne einer triebhaften Aus-

[228] Vgl. Freud, S. (1953), S. 89ff.
[229] Freud, S. (1953), S. 122.
[230] Freud, S. (1953), S. 13?.
[231] Freud, S. (1953), S. 161.
[232] Freud, S. (1953), S. 201.

gestaltung, zu höherer Organisation interpretiert werden. Faßt man den Begriff der höheren Organisation im Sinne von komplexen und zugleich vereinheitlichenden sozialen Strukturen auf, so geht es darum, sich aufeinander abzustimmen, zu regulieren, einzuordnen, unterzuordnen, anzuordnen bzw. neue Beziehungsstrukturen zu entwerfen. Eine Analogie zu strukturellen Prozessen von Organisationen und Unternehmen mit ihren Zielen, Vorgaben, Hierarchien und Regelhaftigkeiten drängt sich hier auf.[233]

Tendenziell ist es für den einzelnen schwierig, seinen kulturellen Hintergrund darzulegen; er tritt meist indirekt über bestimmte Verhaltensweisen in Erscheinung. HOFSTEDE[234] hat in seiner Untersuchung zur Kultur vier Dimensionen zur Beschreibung der Landeskultur identifiziert: Bedeutung von Machtpositionen (power distance), Maskulinität (masculinity), Unsicherheitsvermeidung (uncertainty avoidance) und Individualismus (individualism). Zur Strukturierung des kulturellen Hintergrunds werden nachfolgend diese Dimensionen für ein Individuum im Zusammenwirken mit der Organisation interpretiert.

Ist Macht von hoher Bedeutung, so spiegelt sich dies in einer autoritären Erziehung, autokratischer Entscheidungsfindung, strenger Überwachung der Untergebenen, und dem widerspruchslosen Akzeptieren der Anweisungen von Vorgesetzten wider. Macht erlaubt es, Zwang auszuüben, da Ungleichheit als Basis der Ordnung eines sozialen Gefüges akzeptiert wird. Ein Mensch, der Macht eine große Bedeutung beimißt, wird tendenziell eine Organisation präferieren, die durch Zentralisation geprägt, in zahlreiche hierarchische Ebenen gegliedert und dementsprechend durch große Lohn- und Statusunterschiede gekennzeichnet ist. Hingegen wird ein Individuum, das Macht gering bewertet eher partizipative Prozesse bevorzugen, dezentrale und flache Organisationen favorisieren und mehr Wert auf Qualifikation legen.[235]

Die Dimension der Maskulinität drückt aus, wie stark Werte wie Selbstbehauptung, Leistung, Wettbewerb und materieller Erfolg für den einzelnen im Vordergrund stehen. Damit wird im Berufsleben Wert auf Karriereorientierung, individuelle Leistungsorientierung und individuelle Entscheidungsfindung gelegt. Nehmen die Werte, die hinter dem Begriff der Maskulinität stehen für den einzelnen einen eher geringen Stellenwert ein, so werden

[233] Für eine Vergleichende Untersuchung zwischen 'primitiven' Kulturen und Unternehmenskulturen vgl. Brandes, U; Bachinger, R.; Erlhoff, M. (Hrsg. 1988), Unternehmenskultur – Stammeskultur: Metaphysische Aspekte des Kalküls, Darmstadt, 1988. Als interessantes Ergebnis stellen sie fest, daß wann und wo immer Menschen zusammenleben, sie ganz ähnliche Rituale der Abgrenzung, der Auszeichnung, der Zusammengehörigkeit entwickeln. Entsprechend dem nüchternen Zweck fällt das Design der Unternehmenskultur regelmäßig schlichter aus, als das der alten Kulturen.

[234] Hofstede, G. (1980).

[235] Vgl. Scholz, C. (1993), S. 773f.

eher Kooperationen gesucht, Gewicht auf Lebensqualität gelegt, die Gruppenintegration gefördert sowie Streß und Hektik vermieden.[236]

Die Dimension der Unsicherheitsvermeidung beschreibt das Ausmaß, mit dem jemand versucht die Unsicherheit des täglichen Lebens zu reduzieren. Zeigt eine Person eine starke Tendenz zur Unsicherheitsvermeidung, so läßt sich nach HOFSTEDE eine sehr starke Orientierung an Regeln feststellen, eine Tendenz zur Standardisierung von Prozessen, kollektive und risikoaverse Entscheidungsfindung wie auch der Glaube an Experten und ihr Spezialwissen. Hingegen zeichnen sich Personen, die eine niedrige Ausprägung der Unsicherheitsvermeidung aufweisen dadurch aus, daß sie eine höhere Mobilität, Leistungsmotivation, strategisches Denken, individuelle und risikofreudige Entscheidungsfindung aufweisen sowie Konflikten und Wettbewerb konstruktive Aspekte abgewinnen. Im Unternehmen sind demnach formalisierte Regelsysteme, Standardisierungen und Spezialisierungen auch Ausdruck der Unsicherheitsvermeidung.[237]

Als weitere Dimension zur Beschreibung der Kultur ist auf das Verhältnis von Individuum und Gruppe einzugehen, das als Individualität bezeichnet wird. Hohe Individualität manifestiert sich unter anderem an einer ausgeprägten Selbstorientierung, die sich darauf stützt, daß das Individuum die Basis der Identität bildet. Gleichzeitig zeigen Personen individualistischer Prägung eine emotionale Distanz zum Unternehmen, präferieren Individualentscheidungen und legen großen Wert auf die Förderung der Eigeninitiative. Hingegen zeigen Menschen mit geringer individualistischer Ausprägung eine verstärkte Gemeinschaftsorientierung und das soziale System dient als Bezugsgrundlage der Identität. Darüber hinaus streben kollektiv orientierte Menschen eher nach Konformität und Ordnung, präferieren das Senioritätsprinzip als Grundlage für Befördeungsentscheidungen, zeigen eine gewisse emotionale Bindung zum Unternehmen, und erwarten, daß sich die Unternehmenspolitik an der Loyalität und dem Aufgabenbewußtsein der Mitarbeiter orientiert.[238]

Mit Hilfe der kulturellen Dimensionen Machtposition, Maskulinität, Unsicherheitsvermeidung und Individualismus wurde das Spektrum der Persönlichkeitsmerkmale auf handhabbare Größen reduziert. Damit ist die Grundlage dessen geschaffen, was im Kontext des Arbeitslebens unter dem abstrakten Begriff der Selbstverwirklichung zu verstehen ist. Insbesondere weisen die Ausführungen zu HOFSTEDEs Kulturdimensionen exemplarisch auf kritische Faktoren der Ausgestaltung von Unternehmensprozessen hin, um

[236] Vgl. Scholz, C. (1993), S. 770f.
[237] Vgl. Scholz, C. (1993), S. 771ff.
[238] Vgl. Scholz, C. (1993), S. 768f.

eine Passung zwischen Unternehmenskultur und individueller Kultur zu erreichen. Insbesondere unter dem Aspekt der Motivation des Mitarbeiters sind diese Faktoren relevant, um dem Streben des einzelnen nach Selbstverwirklichung gerecht zu werden.

Die Mikroebene charakterisiert ein Individuum aus motivationaler Perspektive durch das Zusammenwirken der Ressourcen des einzelnen, der Ziele die jemand verfolgt, den Sozialisationsprozessen, die jemand durchlaufen hat und unter Berücksichtigung des jeweiligen kulturellen Hintergrunds. Damit wird die betriebswirtschaftliche Betrachtungsweise der Unternehmensebene durch die von psychologischen Aspekten geprägte Mikroebene ergänzt.

4. Würdigung des Modells

Das Modell zum 'Behavioral Accounting' erweitert die Perspektive des Unternehmens durch die Miteinbeziehung der Gesellschaft als Unternehmensumwelt. Gleichzeitig werden individuelle Verhaltensdeterminanten durch die Mikroebene in das Modell integriert, so daß gemäß der systemtheoretischen Grundlagen ein Unternehmen möglichst holistisch modelliert wird. Insbesondere wird durch die Darstellung der vier Subsysteme, das heißt der Ressourcen, der Politik, der Sozialisation sowie der Kultur ein Bezugsrahmen für die systematische Analyse verhaltensrelevanter Bereiche geschaffen.

Diese vier Subsysteme sind jeweils kennzeichnend für die Gesellschaftsebene, die Unternehmensebene sowie für die Ebene des Individuums. Entsprechend dieser Konzeption wird, sowohl eine strukturierte horizontale Analyse von Einflußfaktoren auf das Verhalten ermöglicht, als auch eine strukturierte vertikale Systematisierung verhaltensrelevanter Aspekte, d.h. eine Aufgliederung zwischen den Ebenen gewährleistet.

Auf der Grundlage des Modells werden im weiteren Verlauf verschiedene Paradigmata, die sich mit dem internen Rechnungswesen auseinandersetzen, analysiert. Die Gliederung in drei Ebenen ermöglicht die Herausarbeitung der Reichweite des jeweiligen Betrachtungshorizonts. Demgemäß lassen sich verschiede Ansätze dahingehend untersuchen, inwieweit diese das Individuum, die Unternehmung oder die Gesellschaft als relevante Einflußgrößen im Rahmen ihrer jeweiligen Untersuchung von Verhaltensaspekten berücksichtigen. Des weiteren erlaubt die einheitliche Gliederung der drei Ebenen einen systematischen Vergleich der im Rahmen der verschiedenen Paradigmata für verhaltensrelevant erachteten Kriterien und Einflußgrößen.

Zur weiteren Spezifizierung des Modells soll nachfolgend auf die Beziehungen zwischen der Gesellschafts- und Unternehmensebene sowie auf die jeweiligen Beziehungen zur Ebene des Individuums eingegangen werden. Damit wird schließlich das generelle Verhaltensumfeld definiert.

Neben der Verhaltensrelevanz des Umfeldes sind letztendlich noch Persönlichkeitsmerkmale sowie angewandte Strategien zur Initiierung bzw. Beeinflussung von bestimmten Verhaltensweisen im Rahmen der Untersuchung von Verhaltensaspekten zu berücksichtigen. Im folgenden Kapitel wird auf diese Aspekte eingegangen und eine entsprechende Erweiterung des Modell vollzogen.

Grundzüge der Verhaltenssteuerung

Zur Erörterung der Grundzüge der Verhaltenssteuerung wird in einem ersten Bereich auf die Steuerungskontexte eingegangen. Insbesondere konstituiert das Zusammenwirken der Makro-, Meso-, und Mikroebene das generelle Verhaltensumfeld. In einer Fokussierung auf die Mesoebene werden verschiedene Organisationsstrukturen archetypisch als spezifische Steuerungskontexte herausgearbeitet.

Nach der Skizzierung der situativen Einflußgrößen wird in einer weiteren Analyse auf die personalen Verhaltensdeterminanten eingegangen. Insbesondere werden Bedürfnisse und Motive als wichtige Einflußfaktoren individuellen Verhaltens dargelegt.

Aufbauend auf der Skizzierung der Verhaltenskontexte sowie der personalen Dispositionen werden - entsprechend dem AGIL-Modell - die Steuerungsmedien Macht, Geld, Wissen und Symbole im Hinblick auf ihre spezifische Wirkung zur gezielten Beeinflussung von Verhaltensweisen diskutiert. Damit wird das AGIL-Modell zum Steuerungsmodell weiterentwickelt.

I. Steuerungskontexte

„[...] je tiefer Psychologen in das Verhalten von Individuen in einer Organisation vordrangen, desto klarer erkannten sie, daß Organisationen komplexe soziale Systeme sind, die man in ihrer Gesamtheit untersuchen muß, um das in ihnen auftretende individuelle Verhalten wirklich zu begreifen.“[239]

Aufbauend auf der statischen Darstellung des Modells in den drei Ebenen wird nunmehr auf die Interaktionen zwischen den Ebenen eingegangen. Damit werden die kontextuellen Einflußgrößen auf das Verhalten durch eine interaktionistische Sichtweise ergänzt. Hierzu werden die vier Subsysteme, das heißt der Bereich der Ressourcen, der Politik, der Sozialisation sowie der Kultur jeweils in ihrer Interdependenz von individueller, organisatorischer und gesellschaftlicher Bedeutung skizziert.

Abb. 6: Interaktionistische Perspektive des Drei-Ebenen Grundmodells

Quelle: Eigene Darstellung.

[239] Schein, E. H. (1980), S. 12.

1. Materielle Rahmenbedingungen (Ressourcenausstattung)

Im Zusammenwirken der Makro-, Meso- und Mikroebene im Hinblick auf die Ressourcenausstattung läßt sich im Laufe der Geschichte ein deutlicher Wandel in der Bewertung der Ressourcen feststellen. In der primären Wirtschaftsform war Landbesitz die wesentliche Quelle von Wohlstand, denn dem Grundbesitzer standen sämtliche Erträge, das Veräußerungsrecht und der Mehrwert zu. Hingegen war die daran anschließende Produktionsgesellschaft durch die Verfügbarkeit von Produktionsmitteln geprägt. Insbesondere das Kapital stellte einen essentiellen Produktionsfaktor dar. Entsprechend standen dem Produktionsmittelbesitzer Ertrag und Veräußerungserlös zu. In den wissensbasierten Industrien gewinnt die menschliche Arbeit in der Form des 'Knowledge Workers' besondere Bedeutung. Dieses Wissenskapital ist jedoch schwerer in Organisationen einzubinden als die Produktionsfaktoren Kapital und Boden.[240] Der Wandel der Bedeutung der Produktionsfaktoren Boden, Kapital und Wissenskapital läßt sich auch anhand der Bedeutung von Feudalherrn, Industriellen und 'Knowledge Workern' beispielsweise in der Beratungs- und Softwarebranche illustrieren.

Die Ressourcenausstattung einer Gesellschaft stellt eine wichtige Determinante des Umfelds eines Unternehmens dar. Die Bedeutung von Boden und Produktionsmitteln hat im Verhältnis zur knappen Ressource von 'Knowledge Workern' tendenziell abgenommen. Die in einer Gesellschaft verfügbaren Ressourcen sind wesentliche Einflußfaktoren hinsichtlich der Standortbedingungen eines Unternehmens. Gleichzeitig kann die Ressourcenausstattung des einzelnen als wesentlich im Hinblick auf die Motivationsfähigkeit betrachtet werden. Unterstellt man das Gesetz des abnehmenden Grenznutzens, so ist die Wirksamkeit monetärer Anreize auf einen Mitarbeiter, der über umfangreiche finanzielle Mittel verfügt, wohl geringer als bei einem Mitarbeiter, dessen finanzielle Ressourcenausstattung vergleichsweise dürftig ist.

Damit führt die Ressourcenausstattung zu interdependenten Wirkungen. Die Ressourcenausstattung einer Gesellschaft ist beispielsweise ein wichtiger Faktor für Unternehmen im Hinblick auf die Entwicklungsmöglichkeiten und somit auch auf das Entscheidungsverhalten, beispielsweise im Rahmen der Standortwahl. Weiterhin ist auch das Unternehmen selbst durch dessen Ressourcenausstattung determiniert. So ist die Möglichkeit des Einsatzes finanzieller Anreizsysteme wesentlich an die finanziellen Ressourcen eines Unternehmens gekoppelt. Darüber hinaus wird die Effektivität von finanziellen Anreizen auch durch finanziellen Ressourcen des einzelnen determiniert. Die Ressourcen-

[240] Vgl. Siegert; T. (1998), S. 338f.

ausstattung auf gesellschaftlicher Ebene, im Unternehmensbereich und in individueller Hinsicht bedingen sich zu einem gewissen Grad gegenseitig. Damit stellt die Ressourcenausstattung eine wichtige Kontextdeterminante für das Verhalten dar. Sei es im Hinblick auf die Attraktivität einer Gesellschaft für Unternehmen, als Determinante der Handlungsalternativen eines Unternehmens oder im Rahmen von Motivationswirkungen auf individueller Ebene.

2. Politische Rahmenbedingungen

Im Rahmen der politischen Willensbildung einer Gesellschaft werden die Zielvorstellungen und Strategien festgelegt. Damit bestimmt die Gesellschaft auch weitgehend die Rahmenbedingungen für das Unternehmen. Im klassischen Modell der Marktwirtschaft ist die Vorstellung enthalten, daß sich eine vollständige Harmonie zwischen den wirtschaftlichen Interessen einer Gesellschaft und den unternehmerischen Interessen gewissermaßen automatisch einstellt, wenn die Gesellschaft für eine freie Entfaltung der Marktkräfte sorgt und die Unternehmen sich nur nach ihren wirtschaftlichen Eigeninteressen verhalten. Aufgrund der vorgegebenen Gesellschaftsordnung ist die freie Entfaltung der Marktkräfte nicht die Regel, so daß ein Ausgleich zwischen den Interessen der Gesellschaft (Makroebene) und denjenigen der Unternehmen (Mesoebene) geschaffen werden muß. Einerseits versucht die Gesellschaft durch ordnungspolitische Maßnahmen gezielt in das wirtschaftliche Geschehen einzugreifen. Andererseits bemühen sich die Unternehmen ihre eigenen Ziele zu verfolgen und versuchen, z.B. durch 'Lobbyismus' und 'Public Relations' Einfluß auf den gesellschaftlichen Willensbildungsprozeß zu nehmen. Insbesondere hängt die gesellschaftliche Bedeutung der Unternehmenspolitik von der Art, Größe und Vernetztheit des Unternehmens mit der Gesellschaft ab. Dies läßt sich anhand von Großkonzernen in der Automobil-, Informations- und der Life-Sciences-Branche illustrieren.

An der Schnittstelle zwischen Mikro- und Mesoebene treffen die individuellen Zielvorstellungen auf die Unternehmenspolitik. Dabei werden in der Regel Divergenzen zwischen den Zielen des einzelnen und den Zielen des Unternehmens auftreten. Mit diesem Bereich beschäftigt sich u.a. die Mikropolitik[241]. Insbesondere werden hier die nicht ausschließlich ökonomischen Ziele des Unternehmens bzw. Instrumentalziele zur Durchsetzung des ökonomischen Ziels deutlich. So läßt sich am Beispiel der Personalpolitik, die sich u.a. mit

[241] Vgl. beispielsweise Neuberger, O. (1995b) bzw. Küpper, W.; Ortmann, G. (Hrsg. 1992).

Fragen des Führungsstils, der Leistungsbeurteilung, von Anreiz- und Beteiligungsmodelle, der Mitbestimmung, der Mitarbeiterinformation usw. befaßt, die Bedeutung von Instrumentalzielen zur Erreichung der Unternehmensziele darlegen.

Mit der Formulierung von Instrumentalzielen werden, im traditionellen Verständnis der Betriebswirtschaftslehre, außerwirtschaftliche Einstellungen angesprochen, die beispielsweise aufgrund von Sozialisationsprozessen durch den einzelnen auch auf entsprechende Strömungen und Tendenzen in der Gesellschaft Einfluß nehmen. Letztendlich übt der einzelne als Gesellschaftsmitglied wiederum Einfluß auf die Gesellschaftspolitik aus und wird im Gegenzug auch selbst durch die kollektive Willensbildung der Gesellschaft beeinflußt. Damit steht die Unternehmenspolitik in einem zweifachen Austauschverhältnis mit der Gesellschaft. Zum einen wird im Makrobereich die Komplementarität der Ziele des Unternehmens mit den Zielen des gesellschaftlichen Umfeldes überprüft und diskutiert. Zum anderen stehen auf mikropolitischer Ebene die Unternehmensziele und deren interne Strategien zur Umsetzung mit den Zielen des einzelnen zur Diskussion.

Durch dieses Zusammenwirken von Mikro-, Meso-, und Makroebene stellt die Politik eine weitere Kontextdeterminante für das Verhalten dar. Insbesondere konstituieren die internen unternehmenspolitischen Verhältnisse eine wichtige Kontextgröße für das Verhalten von Mitarbeitern.

3. Soziale Rahmenbedingungen

Als weitere Kontextdeterminante hat die Sozialisation einen gewichtigen Einfluß auf das Verhalten. Einerseits lernt das Individuum in der primären Sozialisation das Rollenverhalten in der Familie und der Gesellschaft, um auf diese Weise ein Mitglied einer Gemeinschaft zu werden. Gleichzeitig wird damit das Wertesystem der Gesellschaft, das sich im Normensystem reflektiert, internalisiert. Dadurch werden in gewisser Weise Maßstäbe bereitgestellt, anhand derer der einzelne sein Verhalten überprüfen kann. Andererseits werden durch die sekundäre Sozialisation das Rollenverhalten im Unternehmen erlernt, Normen und Werte des Unternehmens hinterfragt und gegebenenfalls auch internalisiert. Durch die sekundäre Sozialisation wird das individuelle Wertesystem modifiziert. Damit wird das Ineinandergreifen von Makro-, Meso-, und Mikroebene besonders deutlich. Aufgrund des Sozialisationsprozesses lernt der einzelne verschiedene Rollen in der Gesellschaft, in sozialen Gemeinschaften und damit auch in Unternehmen einzunehmen. An das

internalisierte Rollenverständnis sind auch gewisse Verhaltenserwartungen geknüpft, so daß die Sozialisation eine wichtige Kontextdeterminante für das Verhalten des einzelnen darstellt.

4. Kulturelle Rahmenbedingungen

Einerseits bietet die Kultur den Symbolrahmen, durch den zum einen Sinn gestiftet wird, zum anderen auch die Wertmaßstäbe, anhand derer Verhalten beurteilt werden kann. Nachfolgend wird insbesondere der moralisch-bewertende Aspekt der Kultur im Hinblick auf seine Verhaltensrelevanz diskutiert. Werte werden im Verlauf der primären Sozialisation internalisiert und anschließend im Rahmen von sekundären Sozialisationsprozessen modifiziert. Damit wirken sowohl gesellschaftliche Kulturvorstellungen als auch die Unternehmenskultur im Sinne von unternehmerischen Wertvorstellungen auf ein Individuum ein. Dadurch entwickelt sich das individuelle Wertegefüge, das in seiner zeitlichen Dimension als relativ stabil angesehen werden kann. Gleichzeitig können die internalisierten Wertvorstellungen als latent bezeichnet werden und wirken häufig mittelbar verhaltensleitend. „Als sozialgeschichtlich tief verwurzelte, ichzentrale generelle Orientierungsleitlinien und Ordnungsprinzipien des Individuums strukturieren und organisieren sie Einstellungen und determinieren auch Bedürfnisse.“[242] Aufgrund dieser Bedeutung der Kultur wird auch die intensive Diskussion über Wertewandel sowohl in der Gesellschaft als auch in Unternehmen verständlich. Im Rahmen der Wertewandeldiskussion gilt INGELHART[243] als früher Vertreter der These des Übergangs von materialistischen zu postmaterialistischen Werthaltungen. In empirischen Untersuchungen in den USA und in Europa wurden von INGELHART Belege hierfür zusammengetragen. Dabei wird in Anlehnung an MASLOWs Bedürfnispyramide[244] davon ausgegangen, daß hinter den physiologischen und Sicherheitsbedürfnissen eher materielle Werte stehen; hingegen soziale Bedürfnisse und das Streben nach Selbstverwirklichung auf eine eher postmaterielle Wertebasis zurückgeführt werden können.[245] Insofern stellt das kulturelle Umfeld in der Gesellschaft und im Unternehmen eine wichtige Kontextdeterminante für die Entwicklung und die Formung des individuellen Wertesystems dar, insbesondere aufgrund der Wirkung hinsichtlich von Einstellungen und Bedürfnisse, die als wichtige Faktoren der Beeinflussung individuellen Verhaltens gelten.

[242] Staehle, W. H. (1999), S. 172.
[243] Ingelhart, R. (1977).
[244] Vgl. Seite 106.
[245] Vgl. Staehle, W. H. (1999), S. 175.

5. Zusammenfassung

Diese generellen Kontextdeterminaten, die aus dem Zusammenwirken der korrespondierenden Bereiche der Ressourcenausstattung, der Politik, der Sozialisation und Kultur in der Makro-, Meso-und Mikroebene entstehen, determinieren den generellen Verhaltenskorridor.

Durch das Zusammenwirken der Ressourcenausstattung, welche die materielle Grundlage der Zielerreichung sicherstellt, der Politik, deren wesentliche Aufgabe in der Formulierung von Zielvorstellungen liegt, der Sozialisation, die Normen und Rollenverhalten vorgibt und schließlich der Kultur, in dessen Bereich sich das Wertesystem konstituiert, werden jeweils für eine Gesellschaft, für ein Unternehmen und für ein Individuum Einflußgrößen auf das Verhalten veranschaulicht.

Im Hinblick auf die Konkretisierung dieser generellen Verhaltensdeterminanten für das 'Behavioral Accounting' ist für den Unternehmensbereich, der Mesoebene des Modells auf konkrete Organisationsstrukturen einzugehen, die als Archetypen für bestimmte Verhaltensräume in Unternehmen interpretiert werden können.

II. Konkretisierung der Steuerungskontexte anhand verschiedener Organisationsstrukturen

Wurden bisher die generellen Kontextvariablen des Verhaltens durch das Interagieren von Ressourcen, Politik, Sozialisation und Kultur in der Makro-, Meso-, und Mikroebene sowie durch das Zusammenwirken der drei Ebenen konkretisiert, so gilt es für das 'Behavioral Accounting' den Verhaltenskontext weiter zu präzisieren. Insbesondere ist auf die strukturellen Rahmenbedingungen einzugehen.

Die Bewältigung von kollektiven Aufgaben erfordert das Zusammenwirken mehrerer Individuen. Die Struktur eines arbeitsteiligen Prozesses ist zum einen Ausfluß der jeweiligen konstitutionellen Rahmenbedingungen. Zum anderen wird die formale Struktur durch das Bestreben nach einer möglichst effizienten und effektiven Zielerreichung geprägt.

Für den Bereich der Makroebene kann die hierarchische Strukturierung der Aufgabenerfüllung als die dominierende Form bezeichnet werden. WEBER hat u.a. dies für die Bürokratie (Amtshierarchien) eindrucksvoll dargelegt.[246]

Nach BÜHNER tritt die Organisation als betriebswirtschaftliches Problem in Unternehmen auf, wenn es darum geht, die zielgerichtete Erfüllung einer unternehmerischen Gesamtaufgabe arbeitsteilig durch zwei oder mehrere Aufgabenträger sicherzustellen.[247] Insbesondere auf Unternehmensebene wird nach neuen, effizienteren und effektiveren Strukturen der Organisation gesucht, die den Erfordernissen der Märkte, der technischen Bedingungen und der Mitarbeiterbedürfnisse gerecht werden. Entsprechend vielgestaltig präsentieren sich die Organisationsstrukturen in einem Unternehmen.

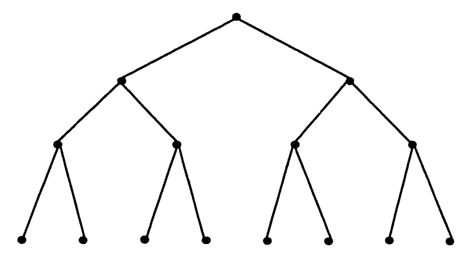
Nach HERBST lassen sich drei basale Organisationsstrukturen unterscheiden: die Hierarchie, die Form vollständiger Vernetzung und Matrixstrukturen.[248]

---

[246] Vgl. Weber, M. (1972), S. 125ff. bzw. 551ff.
[247] Vgl. Bühner, R. (1992), S. 5.
[248] Vgl. Herbst, P. G. (1976), S. 31.

1. Hierarchie

Abb. 7: Hierarchische Struktur



Quelle: In Anlehnung an HERBST, P. G. (1976), S. 31.

Als die traditionellste Organisationsform läßt sich die der Hierarchie nennen. Sie ist bis heute Bestandteil vieler Organisationen, wie Militär, Universitäten, Unternehmen, Klöstern, Vereinen, Schulen und Familien. Effizienz und Effektivität kooperativer Aufgabenbewältigung in einer hierarchischen Organisationsform werden als herausragende Eigenschaften genannt.[249] Auch im Bereich der Biologie läßt sich eine gewisse Dominanz hierarchischer Strukturen zeigen: „Hierarchical organization is so universal in the biological world that we usually pass it off as the natural way to achieve simplicity or efficiency in a large collection of interacting elements."[250]

WEBER hat in seiner Analyse der Bürokratie gezeigt, daß die Stärken der Hierarchie dann zum Tragen kommen, wenn sich die zu bearbeitenden Aufgaben in der Form logischer Konditionalsequenzen befinden. Dementsprechend ist es erforderlich, daß sich die Aufgaben arbeitsteilig in einzelne Schritte zerlegen und bearbeiten lassen. Anschließend müssen die Teillösungen wieder zu einer Gesamtlösung des Problems zusammenfügt werden können.[251]

HERBST bezeichnet Hierarchien als monokratische Organisationen, die nach dem Prinzip 'eine Person – eine Aufgabe' gegliedert sind.[252] Jeder Person wird eine abspaltbare Teilaufgabe, für die sie prädestiniert ist, zugewiesen. Entsprechend der hierarchischen Struktur werden die Teilbeiträge der jeweiligen Funktionsträger bzw. Spezialbereiche zur Gesamtlösung zusammengefügt. Eine einzelne Person könnte die gestellte Gesamtaufgabe

[249] Vgl. Wilke, H. (1995), S. 64.
[250] Pattee, H. (1973), S. 73.
[251] Vgl. Weber, M. (1972), S. 560ff.
[252] Vgl. Herbst, P. G. (1976), S. 31.

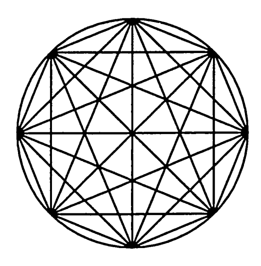
nicht leisten bzw. alle Details und Feinheiten der Aufgabe überblicken. Dementsprechend ist einerseits die Kooperation vieler Spezialisten notwendig, andererseits stellt sich gleichzeitig die Notwendigkeit der Koordination, so daß die jeweiligen Teilbeiträge sachlich klar definiert und hinsichtlich der zeitlichen Dimension spezifiziert werden.

SIMON beschreibt die Evolution hierarchischer Organisationsformen aus der Perspektive der Systemtheorie. Hierarchische Systeme lassen sich in Subsysteme aufteilen, die sich wiederum in Subsysteme aufteilen lassen usw. Der Vorteil der Subsystembildung liegt darin, daß sich stabile Teillösungen finden lassen, so daß zur Bewältigung von Aufgaben nicht alle Elemente der Problemlösung neu entwickelt werden müssen.[253] In heutiger Terminologie und Anwendung würde man von 'Modularität' sprechen, deren Anwendung sich zunehmend in produzierenden Bereichen, beispielsweise im Hard- und Softwaredesign, Automobilbranche etc. wiederfindet.

Als alternative Organisationsformen zur Hierarchie lassen sich die Formen der vollständigen Vernetzung und der Matrixorganisation nennen. Ihre Vorteile liegen im Vergleich zu hierarchischen Strukturen vor allem in ihrer gesteigerten Flexibilität und Variation der Aufgabenbereiche des einzelnen.

2. Vollständige Vernetzung (Fully Interconnected)

Abb. 8: Struktur der vollständigen Vernetzung



Quelle: In Anlehnung an HERBST, P. G. (1976), S. 31.

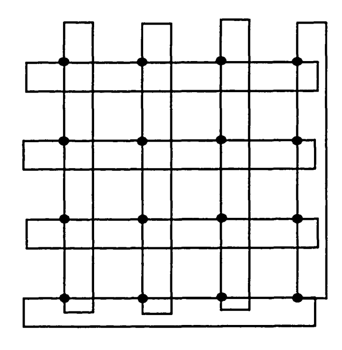
[253] Vgl. Simon, H. A. (1978a), S. 94ff.

Die Organisationsform der vollkommenen Vernetzung ist nach dem Prinzip 'jede Person – jede Aufgabe' strukturiert. Bestimmte Teilaufgaben werden von mehreren Personen kooperativ bewältigt, wobei jede Person über hinreichende Qualifikationen verfügt und kompetent ist, jeden Teilaspekt der Aufgabe zu bewerkstelligen. Als Beispiele lassen sich autonome Arbeitsgruppen im Automobilbau nennen, in denen jedes Gruppenmitglied über entsprechendes Wissen und Fähigkeiten verfügt, aus den bereitgestellten Komponenten das entsprechende Fahrzeug zu montieren. Jedes Teammitglied ist ein 'Generalist' und kann dort eingreifen, wo es gerade notwendig ist. Folglich bietet diese Organisationsform im Vergleich zur Hierarchie mehr Flexibilität, mehr Selbstbestimmung und Freiraum für Eigeninitiative. Die Aufgabenerledigung in dieser Organisationsform erfordert einen gewissen Grad der Selbstorganisation und Kooperation, so daß die Beteiligten ihre Kompetenzen möglichst reibungslos integriert zusammenfügen. Im Hinblick auf die Verfügbarkeit und Leistungsfähigkeit neuer Informationstechnologien ist davon auszugehen, daß diese Struktur zunehmend an Bedeutung gewinnen wird.

3. Matrix

Eine Überlappung von Generalisten und Spezialisten läßt sich in Teams von Anwälten, Ärzten und Unternehmensberatern finden, die häufig in einer Art Matrixstruktur organisiert sind.

Abb. 9: Matrixstruktur



Quelle: In Anlehnung an HERBST, P. G. (1976), S. 31.

Diese letzte archetypische Organisationsform nach HERBST gestaltet sich nach der Maxime 'jede Person – überlappende Aufgaben'. Jedes Organisationsmitglied kann mehr als eine Aufgabe bearbeiten, besitzt jedoch nicht sämtliche Kompetenzen, sondern überlappende Kompetenzen. Entsprechend kann, je nach Situation, flexibel reagiert werden. Es lassen sich unterschiedlich variierbare Teilteams zusammenstellen, in denen die erforderlichen Kombinationen von Kompetenzen gebündelt werden.

4. Mischformen

Über diese drei Grundformen hinaus gibt es in der praktischen Ausgestaltung von Organisationsstrukturen verschiedene Varianten und Kombinationen. Die eingangs dargestellte Organisationsform der Hierarchie erlaubt beispielsweise den Aufbau immer komplexerer hierarchisch strukturierter Systeme, bis der Punkt erreicht wird, an dem die Kommunikationswege zu aufwendig und kostspielig bzw. kontraproduktiv werden, so daß neue, günstigere Formen der Organisation von Flexibilität gefunden werden müssen.[254] Dabei lassen sich dann beispielsweise verschiedene vollständig vernetzte Gruppen hierarchisch anordnen.

Kontexte und Strukturen, in die auch das interne Rechnungswesen eingebunden ist, stellen wesentliche Einflußgrößen im Hinblick auf die möglichen Freiheitsgrade und den Verhaltensspielraum des einzelnen dar.

Die Bedeutung dieser strukturellen Einflußgrößen läßt sich beispielsweise im Rahmen von Budgetierungsprozessen illustrieren. Mit der Festlegung der Organisationsstrukturen werden Implikationen für die Gestaltung von Budgets getroffen. Je nach Organisationsform ergeben sich beispielsweise Probleme bei der Abgrenzung des Verantwortungsbereichs. Hierarchische Strukturen sind durch eine klare Abgrenzung der Verantwortungs- und Handlungsbereiche gekennzeichnet, so daß sich hierbei aus einem Gesamtbudget klar zurechenbare Teilbudgets ableiten lassen. Hingegen entstehen bei vollkommener Vernetzung bzw. bei Matrixstrukturen aufgrund von Interdependenzen Zurechnungsprobleme von Ressourcen, Risiko und Erfolg, so daß die Bildung von Bewertungseinheiten mit Schwierigkeiten verbunden ist.

[254] Vgl. Willke, H. (1998a), S. 81.

Damit wird hervorgehoben, daß eine isolierte Betrachtung von Budgetierungsprozessen oder anderen Instrumenten des internen Rechnungswesens der Verhaltensproblematik nicht gerecht wird. Bestimmte Größen des internen Rechnungswesens entfalten nicht per se bestimmte Verhaltenskonsequenzen. Eine wesentliche Einflußgröße auf Verhaltenswirkungen stellen somit Organisationsstrukturen dar. Weiterhin ist die Koppelung von Größen des internen Rechnungswesens an bestimmte Anreizsysteme notwendig, um der Ebene der individuellen Disposition gerecht zu werden. Fehlt eine entsprechende Koppelung von Rechnungswesengrößen an Anreizsysteme, so bleibt bei entsprechenden Handlungsspielräumen weitestgehend offen, welche Verhaltenswirkungen durch bestimmte Instrumente des internen Rechnungswesens erzielt werden. Nachfolgend werden verschiedene Ansätze zur Beschreibung von Verhaltensdispositionen von Individuen vorgestellt und schließlich die dahinterliegenden motivationalen Annahmen im Rahmen der Diskussion von Motivationstheorien erörtert. Darauf aufbauend werden Überlegungen zur Wirkung von Steuerungsmedien bzw. Anreizsystemen im Hinblick auf die Verhaltenssteuerung erörtert.

III. Persönlichkeitsmerkmale der Individuen

Neben den generellen und spezifischen Steuerungskontexten, wie sie sich in der interaktionistischen Perspektive des Modells bzw. in den Organisationsstrukturen darstellen, wird im folgenden die Person als Verhaltensobjekt analysiert. Mit Hilfe von Typologien der Person bzw. Motivationstheorien werden die Verhaltensdeterminanten der personalen Ebene erweitert. Die nachfolgenden Ausführungen ergänzen die kontextzentrierte Betrachtung durch die individuellen Verhaltensdispositionen.

1. Typologien der Person

Das Bestreben, die Vielfalt und Unterschiedlichkeit der Menschen auf wenige Grundformen zu reduzieren bzw. in eine idealtypische Ordnung zu bringen und schließlich standardisierte Aussagen für jeden Typus zu treffen, weist eine lange Tradition auf. So geht beispielsweise die folgende Einteilung auf den griechischen Arzt HIPPOKRATES zurück.[255]

- Sanguiniker (lebhafter, temperamentvoller Mensch)
- Phlegmatiker (träger, wenig agiler Mensch)
- Choleriker (reizbarer, jähzorniger Mensch)
- Melancholiker (trübsinniger, schwermütiger Mensch)

In der Betriebswirtschaftslehre werden vorwiegend sogenannte Menschenbilder zur Analyse und Entwicklung von Strategien zur Beeinflussung des Verhaltens herangezogen. Dabei bedienen sich Managementtheoretiker wie –praktiker des Konstrukts des Menschenbilds ('models of man') zur Formulierung von Annahmen bezüglich der komplexen Eigenschaften von Individuen. Mit Hilfe dieser Annahmen werden ideale Grunddtypen der Individualität entwickelt.[256]

McGREGOR[257] entwickelte einen dualistischen Ansatz mit dem Gegensatzpaar 'Theorie X' und 'Theorie Y'. Mit diesen Menschenbildern werden stark vereinfachte Annahmen über die menschliche Natur getroffen, welche die Grundlage für konkrete Gestaltungs-

---

[255] Vgl. Staehle, W. H. (1999), S. 183.
[256] Vgl. Scholz, C. (1993), S. 402.
[257] Vgl. McGregor, D. (1960).

empfehlungen darstellen. Die Hypothesen der traditionellen Managementansätze faßt er unter dem Begriff der Theorie X zusammen. Diesen stellt er idealtypisch die Annahmen einer Theorie Y gegenüber. McGREGOR plädiert dafür, ausschließlich vom Menschenbild der Theorie Y auszugehen und dementsprechende Rahmenbedingungen zu schaffen, um sowohl die Unternehmensziele besser erreichen zu können als auch die Mitarbeiterbedürfnisse eingehender zu berücksichtigen.[258]

Abb. 10: Menschenbilder nach McGregor: Theorie X bzw. Theorie Y

Theorie X	Theorie Y
- Der Mensch hat eine angeborene Abneigung gegen Arbeit und wird diese soweit wie möglich vermeiden. - Aufgrund dieser Arbeitsabneigung müssen die meisten Menschen kontrolliert, geführt und Strafandrohungen ausgesetzt werden. Nur dann leisten sie positive Beiträge zur Erreichung der Organisationsziele. - Der Mensch ist bestrebt Verantwortung zu vermeiden und zieht es vor, geführt zu werden. Entsprechend entwickelt der Mensch kaum ehrgeizige Ambitionen, er strebt nach Sicherheit.	- Der Mensch hat keine angeborene Arbeitsabneigung. Die Arbeit kann zur Zufriedenheit beitragen. Körperliche und geistige Anstrengungen werden natürlich wie Spielen oder Schlafen empfunden. - Der Mensch entwickelt Eigeninitiative und Selbstkontrolle zugunsten von Zielen, denen er sich verpflichtet fühlt. Externe Kontrollen sind dann unnötig. - Die Identifikation des einzelnen mit den Zielen der Organisation ist eine Funktion der damit erreichbaren Belohnungen. Die wichtigsten Arbeitsanreize sind die Befriedigung von Ich-Bedürfnissen und das Streben nach Selbstverwirklichung. - Unter entsprechenden Rahmenbedingungen und nach entsprechender Unterrichtung übernimmt der Mensch Verantwortung. - Der Mensch besitzt Ideenreichtum und Kreativität. In industriellen Organisationen werden diese Eigenschaften jedoch kaum genutzt.

Quelle: McGREGOR, D. (1960), S. 33f. bzw. S. 47f.

Als Folge der Zugrundelegung des jeweiligen Menschenbildes und des Einsatzes von entsprechenden Managementtechniken ist davon auszugehen, daß die Mitarbeiter im Laufe der Zeit auch x- bzw. y-typische Verhaltensweisen entwickeln werden; das Menschenbild wird zur selbsterfüllenden Vorhersage.[259]

MARCH/SIMON postulieren drei unterschiedliche Menschenbilder und setzen diese in Bezug zu organisationstheoretischen Ansätzen:

[258] Vgl. Staehle, W. H. (1999), S. 191f.
[259] Vgl. Scholz, C (1993), S. 405.

Abb. 11: Menschenbilder nach March/Simon

Organisationsmitglieder als **passive Instrumente**	Organisationsmitglieder als **eigenständige Individuen** mit eigenen Zielen, Normen, Werten.	Organisationsmitglieder als **Entscheidungsträger und Problemlöser**
Auffassung des 'Scientific Management' und Bürokratiemodells, klassische Organisationstheorien	Motivationstheoretische Ansätze, Konflikte in Organisationen, Mitwirkungsentscheidungen	Entscheidungstheorien, Entscheidungsfindung und Problemlösen, Planung und Innovation

Quelle: MARCH, J. G.; SIMON, H. A. (1993), S. 31ff., S. 103ff. bzw. S. 157ff.

Die Typologisierung von SCHEIN hat eine weite Verbreitung in der Managementliteratur gefunden.[260] Der Autor identifiziert vier Grundtypen von Menschen. Seine Klassifikation stützt sich auf Literaturaussagen und seine Erfahrungen als Unternehmensberater und stellt eine historische Entwicklung des Menschenbildes dar. Auch er verknüpft jeweils die Menschenbilder mit einer entsprechenden Handlungsempfehlung.[261]

Abb. 12: Menschenbilder nach Schein

Der rational-ökonomische Mensch (rational-economic man)
Der Mensch ist primär durch monetäre Anreize motivierbar. Er ist passiv und wird von der Organisation motiviert, manipuliert und kontrolliert. Der Mensch strebt nach rationaler Bewältigung der Probleme, besitzt jedoch irrationale Gefühle. Ausüben klassischer Managementfunktionen: Planen, Organisieren, Motivieren und Kontrollieren. Im Mittelpunkt steht die Organisation und deren Effizienz. Organisationen sind bestrebt, die irrationale Gefühlssteuerung auszuschalten.
Der soziale Mensch (social man)
Der Mensch wird in erster Linie durch soziale Bedürfnisse motiviert und sucht Interaktionen mit anderen. Aufgrund der Sinnentleerung der Arbeit werden soziale Beziehungen am Arbeitsplatz gesucht. Er wird stärker von sozialen Normen der Gruppe beeinflußt als durch Anreize der Organisation. Der Mensch reagiert auf Führungsinstrumente nur insoweit als seine sozialen Bedürfnisse im Sinne von Anerkennungs- und Zugehörigkeitsstreben berücksichtigt wurden. Das Management hat die Bedürfnisse nach Anerkennung und Zugehörigkeit zu einer Gruppe zu unterstützen. Insbesondere sind Gruppenanreizsysteme zu entwickeln und einzusetzen.

260 Vgl. Staehle, W. H. (1999), S. 194.
261 Vgl. Scholz, C. (1993), S. 406f.

Der sich selbst verwirklichende Mensch (self-actualizing man)
Der Mensch strebt nach Autonomie; er will und kann seine Aufgaben selbst erfüllen. Entsprechend ist er selbstmotiviert und präferiert die Selbstkontrolle. Seine Bedürfnisse lassen sich hierarchisch anordnen, wobei das Bedürfnis nach Selbstverwirklichung von zentraler Bedeutung ist. Es gibt keinen zwangsläufigen Konflikt zwischen Selbstverwirklichung und der Erreichung der Ziele der Organisation. Managementaufgabe ist die Unterstützung der individuellen Entwicklung der Mitarbeiter. Hierzu werden Entscheidungen delegiert und dem Mitarbeiter die Mitbestimmung am Arbeitsplatz eingeräumt.
Der komplexe Mensch (complex man)
Der Mensch ist flexibel, lern- und wandlungsfähig, er kann nicht auf eine bestimmte Eigenart festgelegt werden. Die Dringlichkeit der Motive unterliegt einem Wandel. Der Mensch verhält sich situativ differenzierend, d.h. er strebt in verschiedenen Situationen nach verschiedenen Zielen Die Aufgabe des Managements besteht darin, die vorhandene Situation zu diagnostizieren und je nach Situation geeignete Maßnahmen zu ergreifen. Es gibt keine allgemeingültige Führungsstrategie.

Quelle: SCHEIN, E. H. (1965), S. 47ff. bzw. (1980), S. 77ff.

Die Klassifikation stellt eine Zusammenfassung der unterschiedlichen Forschungsansätze dar. Grundlage des rational-ökonomischen Menschenbildes ist die Theorie X. Das Bild des sozialen Menschen basiert auf den Annahmen der Human-Relations-Bewegung, welche in den Hawthorne-Studien[262] verwurzelt ist. Der sich selbst verwirklichende Mensch teilt im wesentlichen die Annahmen der Theorie Y, während das Bild des komplexen Menschen sich aus der Summe der vorgenannten Menschenbilder ergibt, für das Verhalten jedoch situative Faktoren hervorgehoben werden.[263]

Nach SCHEIN ist der komplexe Mensch die adäquate Charakterisierung des arbeitenden Menschen in der modernen Industriegesellschaft. NEUBERGER sieht im Bild des komplexen Menschen ein gefügiges Produkt seiner Umwelt, das sich bereitwillig jeder Veränderung anpaßt und unterordnet. Damit stellt die Charakterisierung des komplexen Menschen keine Weiterentwicklung des nach Selbstverwirklichung strebenden Menschen dar, sondern in gewisser Weise die Gegenbewegung hierzu.[264]

MÜLLER interpretiert den komplexen Menschen als eine Figur, dessen Abhängigkeit nicht mehr durch existentielle Not erzwungen oder über soziale Bedürfnisse manipuliert

[262] Vgl. Seite 5.
[263] Vgl. Schein, E. H. (1980), S. 77ff.
[264] Vgl. Neuberger, O. (1995a), S. 26ff.

werden muß, sondern per Leistungsethik und Entfaltungsideologie von ihm selbst gewollt wird.[265]

Mit dem Begriff 'self-organizing (wo)man' propagiert MÜLLER ein neues Menschenbild, das mit der Klassifikation von SCHEIN bricht: Der Mensch geht industrielle oder institutionelle Arbeitsverhältnisse ein, läßt sich von ihnen jedoch nicht vereinnahmen. Er behält den Blick offen für Betätigungsalternativen und richtet sein Leben vorwiegend auf permanente Wissensakkumulation und psychisch profitable Arbeitszusammenhänge aus. Er schließt familiäre, freundschaftliche und nachbarliche Kontakte in sein Betätigungsfeld mit ein, um in Krisensituationen Unterstützung zu finden. Er koppelt sich nicht von den Errungenschaft des Wohlfahrtsstaates ab, betrachtet seine Ansprüche daraus jedoch nur als Teil eines engen Netzes sozialer Absicherung.[266]

Abb. 13: Menschenbild der/des Self-organizing (wo)man

Self-organizing (wo)man

Rahmenbedingungen:
Der Handlungsbedarf für den Menschen ergibt sich primär aus den Spannungen eines zunehmend überverwalteten und kontraproduktiv wirtschaftenden Gesellschaftssystems, dessen äußere und innere Widersprüche verstärkt auch individuelle Erwerbsschicksale tangieren. Entsprechend problematisch ist die Fixierung des Erwerbslebens auf ein Unternehmen. Es bestehen Diskrepanzen zwischen subjektiven Betätigungsansprüchen einerseits und objektiven Betätigungsmöglichkeiten.

Kognitive Werkzeuge:
Bewußtsein für die Grenzen ökonomischen Wachstums und technischen Fortschritts sowie für die Notwendigkeit mit begrenzten Ressourcen effizient und zufriedenstellend haushalten und leben zu müssen. Bewußtsein für die Bedeutung immaterieller Werte.
Der Mensch besitzt ein breites Spektrum arbeits- und kooperationsrelevanter Fähigkeiten, Fertigkeiten und Handlungskompetenzen. Das Interesse gilt dem komplexen Umgang mit tätigkeitsrelevantem Wissen, d.h. es werden u.a. größere ökonomische, technologische und gesellschaftliche Zusammenhänge daraus abgeleitet.

Emotionale Unterstützung:
Teil des Handelns des Menschen ist es, neben und innerhalb formeller Arbeitskontakte auch informelle und freundschaftlich geprägte soziale Netzwerke zu knüpfen und zu emotional tragfähigen Unterstützungssystemen auszubauen.
Dabei bedeutet Selbstorganisation, daß ein selbstbestimmtes Arbeitsleben (Erwerb- und Eigenarbeit) einem einseitig spezialisierten und fremdbestimmten Berufsschicksal vorgezogen wird. Weiterhin werden multiple Erwerbs- und Arbeitsmöglichkeiten angestrebt. Die Nutzung lokaler Arbeitsmöglichkeiten und sozialer Netze wird höher bewertet als Berufsperspektiven, die sozial entwurzeln und mit Geld und Status dafür bezahlen, daß gewachsene ökonomische und familiäre Beziehungsstrukturen aufgegeben werden.

Quelle: MÜLLER, G. F. (1989), S. 67ff.

[265] Vgl. Müller, G. F. (1989), S. 67.
[266] Vgl. Müller, G. F. (1989), S. 69.

Menschenbilder sind als Produkte ihrer Zeit anzusehen und dementsprechend nicht werturteilsfrei.[267] McGREGORs Ansatz zeigt normative Züge, denn das Management soll vom Menschenbild Y ausgehen bzw. den Menschen zum Typen Y entwickeln. Gleiches gilt für den Ansatz von MÜLLER, der den self-organizing man bzw. die den self-organizing woman als das adäquate Menschenbild propagiert. Die Ansätze von MARCH/SIMON und SCHEIN weisen präskriptive Merkmale auf. Ausgehend vom jeweiligen Menschenbild werden bestimmte Handlungsempfehlungen abgeleitet.

Mit der Zugrundelegung eines definierten Menschenbildes werden gleichzeitig korrespondierende Verhaltenserwartung formuliert. Dabei wird deutlich, daß mit der Formulierung von Menschenbildern bestimmte Annahmen hinsichtlich der vorrangigen Verhaltensmotive verbunden sind. Motivation ist die Voraussetzung für zielorientiertes Verhalten und aus Managementperspektive der Hauptansatzpunkt für Beeinflussungsstrategien. Der Begriff Motivation geht auf das lateinische 'movere' zurück und soll Aufschluß über Beweggründe des Handelns und Verhaltens eines Menschen geben. Das Ziel der Motivationstheorien, die nachfolgend behandelt werden, besteht darin, den Aufbau, die Aufrechterhaltung und den Abbau von Verhalten zu beschreiben und zu erklären.[268]

[267] Vgl. Müller, G. F. (1989), S. 70.
[268] Vgl. Staehle, W. H. (1999), S. 219.

2. Motivationstheorien

Im Gegensatz zu genetisch bedingten Instinkten und Trieben sind Bedürfnisse und Motive größtenteils erlernt bzw. vergesellschaftet, d.h. sozial ausgeformt und gestaltet. Im Rahmen des Sozialisationsprozesses wird durch die gezielte Unterdrückung bzw. Förderung von bestimmten Bedürfnissen die Entstehung von Motiven höherer Ordnung, wie z.B. Streben nach Macht, Leistung, Status usw. gefördert. Diese sind in der modernen Gesellschaft in ihrer Bedeutung für das Verhalten weit höher einzuschätzen als primäre Bedürfnisse, die einer genetischen Programmierung des Menschen entsprechen.[269]

Motivation ist ein hypothetisches Konstrukt, das sich der direkten Beobachtung entzieht. Motive können als intervenierende Variablen zwischen personalen Bedingungen, vermittelt durch strukturelle und generelle Kontextfaktoren, und beobachtbarem Verhalten betrachtet werden. Folglich können Inputfaktoren und der Output des Verhaltens unmittelbar beobachtet und empirisch untersucht werden.[270] Motivation ist Voraussetzung für zielorientiertes Verhalten und entsprechend relevant für Beeinflussungsstrategien im Rahmen des 'Behavioral Accounting'.

In der Literatur zu Motivationstheorien hat sich die Unterscheidung in Inhaltstheorien und Prozeßtheorien durchgesetzt.[271] Inhaltstheorien bemühen sich zu erklären, welche Variablen in der Person begründet sind und treffen Aussagen über die qualitative Ausprägung der Antriebsstruktur. Prozeßtheorien suchen hingegen bestimmte Steuergrößen zu identifizieren. Sie beschäftigten sich insbesondere mit der Verhaltensveranlassung, nicht jedoch mit der Verhaltensrealisation und beleuchten nur einen Ausschnitt des gesamten Verhaltensgeschehens.[272] Den Prozeßtheorien wird mit der Diskussion von Steuerungsmedien Rechnung getragen[273], so daß sich die nachfolgenden Ausführungen auf die Inhaltstheorien der Motivation beziehen.

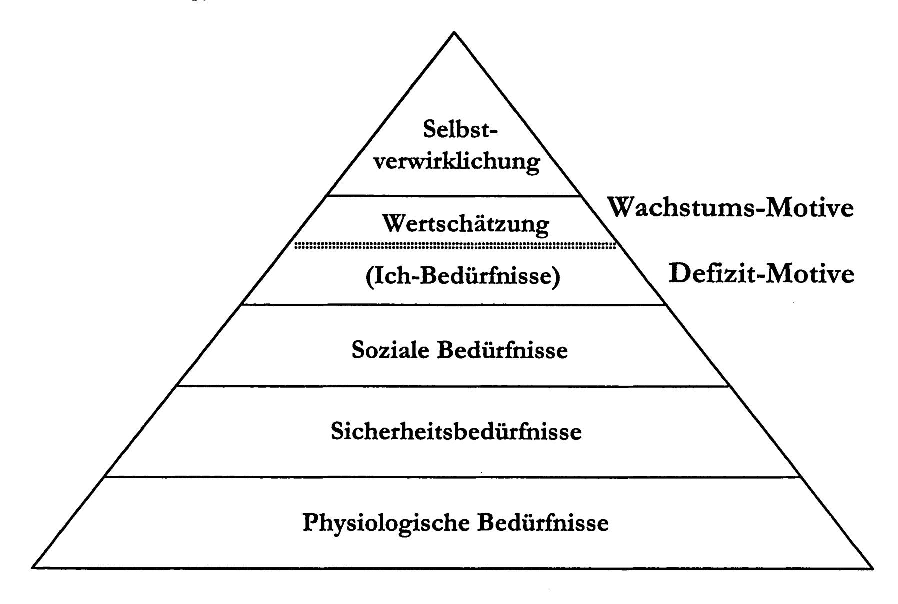
Bereits 1914 hat SPRANGER eine hierarchische Ordnung von sechs Grundmotiven entwickelt. Die Basis bilden wirtschaftliche Bedürfnisse. Darauf setzen dann theoretische, ästhetische, soziale und politische Motive auf. Religiöse Motive im Sinne von geistiger Erfüllung und Seligkeit des Daseins bilden schließlich die höchste Ebene der Bedürfnisse.[274]

---

[269] Vgl. Staehle, W. H. (1999), S. 165.
[270] Vgl. Scholz, C. (1993), S. 418.
[271] Vgl. Campbell, J. P.; Dunette, M. D.; Lawler, E. E.; Weick, K. E. (1970), S 340 ff.
[272] Vgl. Staehle, W. H. (1999), S. 244.
[273] Vgl. Seite 112ff.
[274] Vgl. Spranger, E. (1966), S. 121ff.

Das wohl bekannteste Modell der hierarchischen Anordnung von Motiven/Bedürfnissen[275] stammt von MASLOW, der das Modell aus seiner psychologischen Praxis heraus entwickelt hat.

Abb. 14: Bedürfnispyramide



Quelle: In Anlehnung an MASLOW, A. H. (1954), S. 35 ff.

MASLOW geht in seiner Bedürfnishierarchie davon aus, daß die menschlichen Bedürfnisse hierarchisch nach ihrer relativen Dringlichkeit angeordnet sind. Situativ kann eine Bedürfnisklasse das Denken und Verhalten eines Individuums dominieren; die anderen Bedürfnisse treten dann zurück, können aber in anderen situativen Kontexten wieder aktiviert werden. Grundsätzlich gilt jedoch, daß das nächsthöhere Bedürfnis erst dann aktiviert werden kann, wenn das darunterliegende befriedigt ist. Als Grundfunktionen individuellen und gattungsmäßigen Überlebens sind die physiologischen Grundbedürfnisse zu nennen. Sind diese relativ befriedigt, so wird die Ebene der Sicherheitsbedürfnisse zunehmend dominant. Entsprechend werden soziale und ichbezogene Bedürfnisse dann verhaltenswirksam, wenn die darunterliegenden Bedürfnisse relativ gesättigt sind. Die höchste Stufe der Bedürfnisse ist schließlich diejenige der Selbstverwirklichung, d.h. das

275 Motive und Bedürfnisse werden synonym verwendet; Vgl. zu dieser Vorgehensweise auch von Rosenstiel, L. (1975), Scholz, C. (1993) und Neuberger, O. (1995a).

zu verwirklichen, was in einem als Anlagen und Möglichkeiten verborgen liegt.[276] MASLOW hat dies wie folgt ausgedrückt: „Diese Neigung kann als das Verlangen formuliert werden, immer mehr zu dem zu werden, was man idiosynkratisch ist, alles zu werden, was zu werden man fähig ist.[277] Überträgt man das Modell von MASLOW auf Verhaltensaspekte in Organisationen, so kann man davon ausgehen, daß sobald Basisbedürfnisse im Sinne von Mindesteinkommen befriedigt sind, die darüberliegenden Bedürfnisse relevant werden. Ist die Position im Unternehmen bzw. die materielle Ausstattung weitgehend gesichert und sind auch soziale Bedürfnisse saturiert, so werden ich-bezogene Bedürfnisse bzw. das Bedürfnis nach Selbstverwirklichung bedeutsam. Entsprechend müssen für Mitarbeiter, die diese Motivationsebene erreicht haben, solche Steuerungsmedien eingesetzt werden, die sie auf dieser motivierenden Ebene ansprechen und nicht auf befriedigte und damit motivational irrelevante Ebenen abzielen. Für das im Rahmen der Betrachtung zum 'Behavioral Accounting' entwickelte Modell bedeutet dies, daß solche Steuerungsmedien eingesetzt werden, die auf die jeweils relevanten Bedürfnisse abzielen.

Verbindet man die Bedürfnishierarchie mit den oben dargelegten Menschenbildern, so spiegelt sich in der Theorie X, im Organisationsmitglied als passives Instrument bzw. im rational-ökonomischen Menschenbild vor allem die Bedürfnisbefriedigung der unteren Hierarchieebenen wieder. Das Bild des sich selbst verwirklichenden Menschen, des Organisationsmitglieds mit eigenen Einstellungen bzw. die Theorie Y bezieht sich auf Personen, die bereits höhere Motivationsebenen erreicht haben.[278] Der soziale Mensch rekurriert weitgehend auf Motive des mittleren Bereichs der Bedürfnishierarchie. Mit der Beschreibung der Eigenschaften des komplexen Menschen wird die Annahme der hierarchischen Ordnung der Bedürfnisse verworfen. Je nach Situation können verschiedene Motivatoren dominieren. Eine gewisse Sonderstellung nimmt das Menschenbild des Entscheidungsträgers und Problemlösers ein, da sich dieses Menschenbild auf nur einen Teilaspekt menschlicher Verhaltensweisen beschränkt. Zum einen ist dieses Menschenbild von der Entscheidungssituation geprägt. Zum anderen von der Annahme der Erreichung eines Befriedigungsniveaus. Das Menschenbild 'self-organizing (wo)man' stellt die physiologischen Bedürfnisse sowie das Bedürfnis nach Wertschätzung durch die Gesellschaft als Saturierungsmotive dar. Insbesondere soziale Bedürfnisse und das Motiv der Selbstverwirklichung sind im Sinne von Wachstumsmotiven in diesem Menschenbild dominierend enthalten.

---

[276] Vgl. Maslow, A. H. (1954). S. 35ff.
[277] Maslow, A. H. (1977), S. 89.
[278] Vgl. Scholz, C. (1993), S. 419.

In den verschiedenen Typologien der Person sind verschiedene kritische Anmerkungen zu MASLOWs Ansatz berücksichtigt bzw. verarbeitet worden.

Das von MASLOW entwickelte Hierarchiekonstrukt ist zum Teil heftiger Kritik unterzogen worden. Insbesondere erscheint es aufgrund verschiedener durchgeführter empirischer Untersuchungen unzulässig, die Bedürfnisse höherer Ordnung in eine Rangskala zu bringen. Des weiteren wurde moniert, daß die These, daß befriedigten Bedürfnissen keine Motivationswirkung mehr zukomme, genauer zu differenzieren sei. Weitgehende Einigkeit besteht darin, daß solange physiologische Grundbedürfnisse nicht befriedigt sind, Bedürfnisse höherer Ordnung nicht dominant werden. Gerade Bedürfnisse höherer Ordnung lassen vermuten, daß diese Bedürfnisse in ihrer Stärke wachsen, sobald erste Befriedigungserfolge in diesem Bereich erzielt worden sind.[279]

Aufgrund dieser Kritikpunkte wurden alternative Theorien der Motivation entwickelt, die jedoch weitestgehend Bezüge zum MASLOWschen Ansatz aufweisen.

Die ERG-Theorie von ALDERFER unterscheidet drei Klassen von Motiven: Existence, Relatedness und Growth.[280] Ein weiterer zentraler Unterschied zu MASLOW besteht darin, daß die drei Bedürfnisklassen: Existenzbedürfnisse, Beziehungsbedürfnisse und Wachstumsbedürfnisse, nicht hierarchisch angeordnet sind, sondern eher ein Kontinuum bilden. Dabei wird die Annahme, daß erst Existenz- und Beziehungsbedürfnisse befriedigt sein müssen, damit Wachstumsbedürfnisse relevant werden, aufgegeben. ALDERFER geht davon aus, daß eine Nichtbefriedigung von Wachstumsbedürfnissen im Sinne der Frustrations-Regressions-Hypothese zur Fokussierung auf das nächstniedrigere Bedürfnis, das leichter zu befriedigen ist, führt. Damit können auch bereits befriedigte Bedürfnisse wider Motivationskraft entwickeln, wodurch dieses Modell deutlich offener ist, als das MASLOWsche. Die Verhaltensimplikationen, die aufgrund von befriedigten bzw. nicht befriedigten Bedürfnissen hervorgerufen werden, sind unbestimmt. Bedürfnisbefriedigung kann insofern zur Aktivierung höherer Bedürfnisse führen. Hingegen kann die Nichtbefriedigung eines Bedürfnisses zur Aktivierung anderer Bedürfnisse führen oder gerade dieses nicht befriedigte Bedürfnis verstärken.[281]

Im Rahmen der Betrachtung von Motivationstheorien wird häufig auf die Zwei-Faktoren-Theorie von HERZBERG[282] eingegangen, obwohl diese strenggenommen lediglich die

[279] Vgl. Staehle, W. H. (1999), S. 171.
[280] Vgl. Alderfer, C. P. (1972).
[281] Vgl. Staehle, W. H. (1999), S. 224.
[282] Vgl. Herzberg, F.; Mausner, B.; Bloch Snyderman, B. (1993).

Arbeitssituation und damit Kontextfaktoren in zwei große Klassen einteilt. Die erste Klasse von Faktoren bilden die sogenannten Hygienefaktoren, die Unzufriedenheit verhindern, jedoch keine Zufriedenheit erzeugen können. Darunter faßt HERZBERG die Unternehmenspolitik, Entlohnung, Personalführung, Arbeitsplatzsicherheit, Arbeitsbedingungen etc. Die zweite Klasse bilden die sogenannten Motivatoren, wie Anerkennung, Leistung, Verantwortung, interessante Arbeitsinhalte, die Möglichkeit sich selbst zu verwirklichen und dergleichen, die Zufriedenheit erzeugen können. Diese Differenzierung von zwei Faktorenklassen wurde aufgrund empirischer Erhebungen getroffen. Damit grenzt sich die Zwei-Faktoren-Theorie von den bisher genannten Motivationstheorien ab, deren empirische Überprüfung aufgrund der ungenügenden Operationalisierung der Modellvariablen sich als problematisch erwiesen hat. Jedoch konnte auch die Zwei-Faktoren-Theorie in Replikationsversuchen kaum bestätigt werden.[283] Besonders interessant ist die Aussage, daß von der Entlohnung keine positiven Motivationswirkungen ausgehen können; sie kann lediglich Unzufriedenheit verhindern. Darauf ist insbesondere im Rahmen der Diskussion von monetären Anreizen zur Verhaltenssteuerung einzugehen.[284]

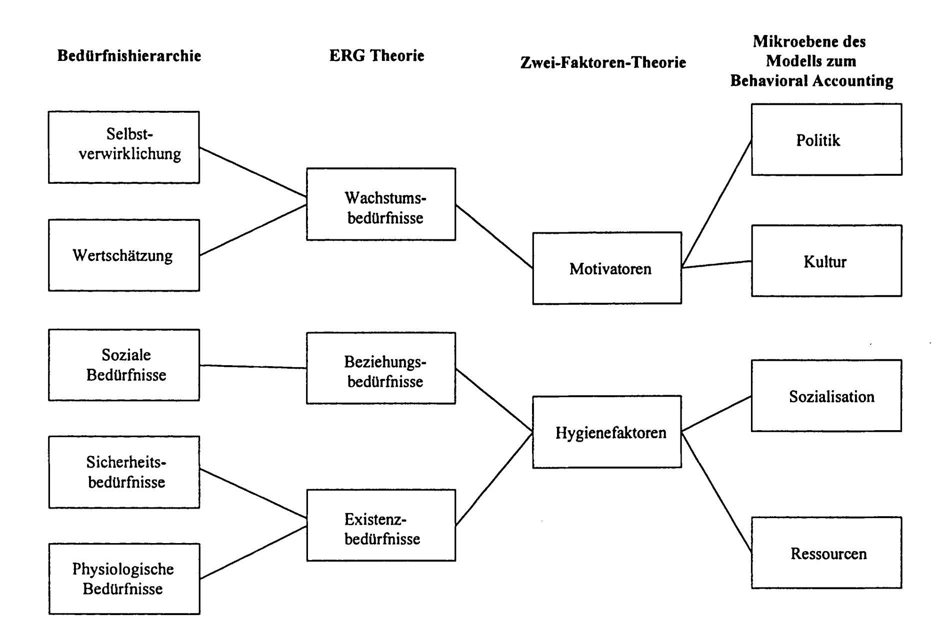
Ein weiteres Modell, das die motivationalen Aspekte menschlichen Verhaltens aufzeigt, konstituiert die Mikroebene des Modells zum 'Behavioral Accounting'.[285] Danach erklärt sich die Verhaltensmotivation eines Menschen aus dem Zusammenspiel seiner Ressourcenausstattung, der Politik im Sinne von den Zielen, die jemand verfolgt, den Motiven, die in den Beziehungen zu sozialen Gemeinschaften gründen und durch Sozialisationsprozesse geprägt sind, sowie den Bedürfnissen, die sich aus dem kulturellen Hintergrund begründen, d.h. dem Selbstverständnis des einzelnen erwachsen.

Vergleicht man die Mikroebene des Modells mit den Bedürfniskategorien des Ansatzes von MASLOW, so zeigt sich eine weitgehende Übereinstimmung der Kategorien, wenn auch die Prämisse der hierarchischen Gliederung aufgegeben wird. Entsprechend lassen sich die relevanten Motivkategorien der Mikroebene in Bezug zu den MASLOWschen Bedürfnistypen setzen: Die Verhaltensmotivation des einzelnen wird beeinflußt durch die Ressourcenausstattung (physiologische Bedürfnisse sowie Sicherheitsbedürfnisse), ist geprägt von den auf Sozialisationsleistungen fußenden Bedürfnissen (soziale Bedürfnisse), und basiert auf Bedürfnissen, die sich aus dem kulturellen Hintergrund, dem Selbstverständnis eines Menschen ableiten (Ich-Bedürfnisse sowie das Bedürfnis nach Anerkennung).

[283] Vgl. Gebert, D.; von Rosenstiel, L. (1996), S. 44ff.
[284] Vgl. Seite 118ff.
[285] Vgl. Seite 76ff.

In folgendem Schaubild wird die Kompatibilität der angesprochenen Inhaltstheorien der Motivation dargestellt.

Abb. 15: Kompatibilität der Inhaltstheorien der Motivation



Quelle: In Anlehnung an HELLRIEGEL, D.; SLOCUM, J. W.; WOODMAN, R. W. (1989), S. 158 bzw. MONDY, R. W.; SHARPLIN, A.; PREMEAUX, S. R. (1991), S. 298.

Ausgehend vom AGIL-Modell, das insbesondere für die Analyse der Gesellschaft entwickelt wurde, konnte aufgrund der Eigenschaften der Systemtheorie über die vermittelnde Funktion des Modells zum 'Behavioral Accounting' die Verbindung zu den Motivationstheorien hergestellt werden. Insbesondere werden damit die Bedürfnisse des Menschen nicht als rein 'naturgegeben' dargestellt, sondern die Bedeutung von Unternehmen und der Gesellschaft im Hinblick auf die Ausgestaltung bzw. Entwicklung der Motive des einzelnen hervorgehoben.

HOLZKAMP-OSTERKAMP, die sich intensiv mit den psychologischen Grundlagen der Motivationsforschung auseinandersetzt, betont die Bedeutung des kulturellen Einflusses auf die Ausformung von Bedürfnissen. Bedürfnisse bzw. Motive sind vergesellschaftet,

d.h. sozial ausgeformt und gestaltet.[286] Diese Auffassung unterstreicht die Bedeutung von Unternehmen und der Gesellschaft. Die Auffassung, daß die Bedeutung von Motiven im Zeitablauf Veränderungen unterliegen und vom gesellschaftlichen und kulturellen Umfeld beeinflußt werden, ist insbesondere für die Betrachtung der Verhaltensaspekte des internen Rechnungswesens und allgemein für verhaltensrelevante Fragestellungen in einer Unternehmung zu berücksichtigen. Damit eröffnen sich Ansatzpunkte für die Steuerungsmöglichkeit des Verhaltens in der Unternehmung, die über die isolierte Betrachtung von Steuerungsanreizen und die behavioristischen, mechanischen Vorstellung der Wirkung von Steuerungsinstrumenten hinausgehen.

Zur Fortführung des Modellansatzes werden die Steuerungsinstrumente gemäß den Kategorien des Modells gruppiert, so daß nachfolgend 'Geld', 'Macht', 'Wissen' und 'Symbole' im Hinblick auf ihre verhaltenssteuernde Wirkung untersucht werden.

[286] Vgl. Holzkamp-Osterkamp, U. (1990), S. 26ff.

IV. Die Steuerungsmedien

Waren bisher kontextuelle und personelle Aspekte der Verhaltenssteuerung dargelegt worden, treten mit der Diskussion von Steuerungsmedien nunmehr eher taktische Perspektiven der Verhaltenssteuerung ins Blickfeld. Die Kontrolle und Steuerung von Verhaltensweisen stellt eine Problematik dar, für die sich bisher wenige, kaum befriedigende Lösungsansätze anbieten.

„Over the long sweep of history there have been two major transitions with respect to the central means of controlling human behavior in organizational settings. The first was the transition from sheer physical force to reliance on formal authority. It took centuries. Even today we tend to slip back into reliance on force when other attempts to influence fail. [...] The second transition has been under way for at least a century, and it has its roots deep in the past. But it is far from complete today. [...] A major difficulty is that we are not all clear what we are tending *toward*.[287]

Zur Erörterung der Problematik der Verhaltenssteuerung sollen neben dem traditionellen Steuerungsmedium Macht auch mögliche alternative bzw. ergänzende Steuerungsmedien entsprechend der Modellkategorien identifiziert und diskutiert werden. Stellt Macht ein Steuerungsmedium dar, das primär dem Bereich der Politik zugeordnet werden kann, so lassen sich monetäre Anreize der Kategorie der Ressourcen zurechnen, wissensbasierte Medien primär der Rubrik der Sozialisation und schließlich sind symbolische Steuerungsmedien aufgrund ihres primären Wirkungskreises dem Bereich der Kultur zuzuordnen.

Im folgenden werden Hypothesen bezüglich der unterschiedlichen Wirkungsweisen der Steuerungsmedien Macht, Geld (monetäre Anreize), Wissen und Symbole entwickelt, sowie ein grundlegender Einblick in die Problematik der Verhaltenssteuerung im Rahmen des internen Rechnungswesens gegeben. Damit konzentrieren sich die folgenden Ausführungen insbesondere auf die Schnittstelle von Mikro- und Mesoebene.

[287] McGregor, D. (1960), S. 30f.

1. Verhaltenssteuerung durch Macht im Sinne von Zwang

Wird Macht als Medium zur Verhaltenssteuerung eingesetzt, so wird Macht definiert als Fähigkeit, anderen, auch gegen deren Widerstand, seinen Willen aufzuzwingen. „Macht bedeutet jede Chance, innerhalb einer sozialen Beziehung den eigenen Willen auch gegen Widerstreben durchzusetzen, gleichviel, worauf diese Chance beruht."[288] Als Quintessenz der spezifischen Steuerungsleistung der Macht läßt sich ihre symbiotische Verknüpfung mit physischer Gewalt anführen.[289] Im Rahmen der Betrachtung der Verhaltenssteuerung in Organisationen orientiert sich diese Definition jedoch zu stark an physischer Gewalt und vernachlässigt transformierte und indirekte Formen von Macht, das heißt die Bedeutung der Generalisierung und Symbolisierung von Zwangsmöglichkeiten. Als Ausgangspunkt ist diese Definition jedoch nützlich, da sie den Blick darauf schärft, daß von Macht nur dann die Rede sein kann, wenn sie eine Verweisung auf Sanktionen enthält, die letztendlich durch Anwendung von Zwang durchgesetzt werden können.[290] Es lassen sich hier verschiede Möglichkeiten, von Abmahnungen bis hin zur Kündigung und Entfernung aus der Organisation nennen. Gleichzeitig sei aber darauf verwiesen, daß auch in manchen wirtschaftlichen Organisationen die Anwendung von physischer Gewalt zur Durchsetzung von Macht zu finden ist. Es sei beispielsweise auf Arbeitsbedingungen in Ländern der 'Zweiten und Dritten Welt' hingewiesen bzw. auf das besondere Gewaltverhältnis zwischen Lehrling und Lehrherrn in Deutschland zu Beginn diesen Jahrhunderts.

Aufgrund der bisherigen Diskussion von Macht wurde deutlich, daß zwischen direkter Anwendung von Macht und eher indirekten Machtinstrumenten zu differenzieren ist. LUKES unterscheidet zwischen 'Macht als Entscheidung', 'Macht als Nicht-Entscheidung' und 'Macht durch verzerrtes Bewußtsein'.[291] Der erste Fall geht konform mit der eingangs erwähnten Definition der Fähigkeit, anderen, auch gegen deren Widerstand, seinen Willen aufzuzwingen. Damit wird eine sichtbare konfrontative Machtbeziehung beschrieben. Das Verhalten der Machtunterworfenen wird aufgrund der Machtbeziehungen determiniert und überwacht. Dementsprechend müssen sie zwingenden Verhaltensgesetzen folgen und werden in diesem Sinne berechenbar. Mit dieser Auffassung stimmen weitgehend die Theorie X, das Bild des rational-ökonomischen Menschen bzw. die Vorstellung von Organisationsmitgliedern als passive Instrumente überein.

[288] Weber, M. (1947), S. 28.
[289] Vgl. Luhmann, N. (1975), S. 60.
[290] Vgl. Willke, H. (1998a), S. 153f.
[291] Vgl. Lukes, S. (1974), S. 25.

LUKES spricht von Macht im Sinne der 'Nicht-Entscheidung', wenn der Machtausübende die Entscheidungsalternativen für einen anderen bestimmt.[292] So kann z.B. eine bestimmte Option ausgeschlossen werden und damit steht sie nicht mehr zur Wahl. Folglich muß derjenige, der Macht ausübt, nicht mehr aktiv einschreiten, da schon im Vorfeld dafür gesorgt wurde, daß eine ungewollte Option erst gar nicht mehr in den Alternativenraum aufgenommen wird. Insofern wird vom Machtausübenden die Entscheidung getroffen, als bezüglich der unliebsamen Alternative keine Entscheidungen von den Machtunterworfenen getroffen werden kann. Im Rahmen einer Analyse würde man wie folgt vorgehen: „...[One] would investigate the dynamics of *nondecision-making*; that is, [one] would examine the extend to which and the manner in which the *status quo* oriented persons and groups influence those community values and those political institutions [...] which tend to limit the scope of actual decision-making to "safe" issues."[293] Die Zweite Form der 'Macht als Nicht-Entscheidung' verschleiert für Beobachter die Machtbeziehungen. Damit wird eine Machtbeziehung nach außen hin nicht mehr sichtbar. Derjenige, der Macht ausübt, bestimmt die Entscheidungsalternativen; Machtunterworfene 'spüren' jedoch die Einschränkung der Wahlmöglichkeiten. Es gibt jedoch keinen offenkundigen Protest gegen eine bestimmte Situation, da von vornherein dafür gesorgt wurde, daß bestimmte Alternativen keine Chance haben. Will man eine solche Situation nicht als Zustimmung interpretieren, so müssen andere Indikatoren vorliegen, die jedoch realistischerweise nicht unverhüllt artikuliert werden.[294]

Macht 'durch verzerrtes Bewußtsein' stellt eine Steigerung der vorgenannten Form der Machtausübung dar. Es läßt sich keine verbietende Instanz mehr identifizieren und die Wahl zwischen verschiedenen Alternativen stellt sich nicht mehr. LUKES beschreibt diese Situation als totale Mobilisierung der Voreingenommenheit.[295] Derjenige, auf den Macht ausgeübt wird, ist in bestimmten Haltungen, Sichtweisen und Motiven verhaftet, so daß das Bestehende für ihn zur Selbstverständlichkeit geworden ist. Dadurch stellt sich auch nicht mehr die Frage nach Alternativen. Der Konnex zwischen machtbasierten Steuerungsmedien und der eigentlichen Macht ist nicht mehr offenkundig. Durch die Internalisierung wird die Legitimität von Machtstrukturen nicht mehr hinterfragt. Macht existiert scheinbar nicht mehr, denn alles was geschieht, wird als 'normal' hingenommen und durchaus als dem eigenen Interesse dienlich eingestuft. Entsprechend kann man in diesem Fall von „symbolischer Macht"[296] sprechen. Nach Maßgabe der in dieser Arbeit entwickelten Systematisierung von Steuerungsmedien ist der nicht ohne weiteres erkennbare

[292] Vgl. Lukes, S. (1974), S. 18f.
[293] Bachrach, P.; Baratz, M. (1962), S. 952.
[294] Vgl. Lukes, S. (1974), S. 20.
[295] Vgl. Lukes, S. (1974), S. 23.
[296] Bourdieu, P.; Passeron, J.-C. (1973).

Einsatz von Macht nicht mehr unter der Rubrik der machtbasierten Steuerungsmedien zu fassen, sondern der Steuerung durch Symbole zuzuordnen. Dies läßt sich insbesondere damit begründen, daß sich gemäß des entwickelten Modells Symbole als Steuerungsmedien dem Bereich der Kultur, und damit dem internalisierten Werte- und Normenverständnis zugeordnet werden. Demgemäß identifiziert sich der einzelne selbst mit der vorgefundenen Situation und hinterfrägt diese nicht mehr.

Die Verwendung der Begriffe 'Machtausübender' und 'Machtunterworfener' soll möglichst unabhängig von der Organisationsform zur Beschreibung des Steuerungsmediums dienen. Gleichwohl liegt jedoch nahe, von Vorgesetzten und Unterstellten zu sprechen, wobei diese Terminologie eher eine hierarchische Organisationsform als eine Machtbeziehung beschreibt.

Betrachtet man eine hierarchische Organisation, so wird implizit auch immer von bestimmten Machtpositionen ausgegangen. Die Hierarchie verkörpert eine einfache Ordnung, so daß mit Hilfe des Einsatzes minimaler Grundregeln zahlreiche Organisationsmitglieder in hierarchische Gefüge eingeordnet werden können. Im Prinzip genügt eine Differenzierung in 'oben' und 'unten', denn damit können die Koordinationsprozesse sowohl inhaltlich als auch motivational gesteuert werden. Anordnungen 'von oben' werden mit Gehorsam 'von unten' beantwortet; gleichzeitig läuft aber auch ein Kommunikationsprozeß von unten nach oben ab. Die Affinität von Hierarchie und Macht besteht darin, daß Hierarchie und Macht sich gegenseitig verstärken und einen Reproduktionszirkel hervorrufen, dessen Legitimität sich auf seine Effektivität stützt, wenn auch die Ursprünge einer bestimmten Hierarchie auf physische Gewalt zurückzuführen sind. Machtbasierte Steuerungsinstrumente in Hierarchien stellen einen Extremfall synergetischer Selbstverstärkung von Steuerungsmedium und Steuerungskontext dar.[297] Machtbasierte Steuerungsmedien lassen sich in anderen Organisationsformen als der Hierarchie finden. So sind Matrixstrukturen oder vollständig vernetzte Organisationen ebenfalls durch Machtverhältnisse gekennzeichnet, jedoch wird die Notwendigkeit der Legitimierung und die entsprechende Formulierung von Regelwerken aufwendiger. Als Beispiel sei statt einer Abgrenzung von oben und unten die fallweise Unterscheidung von Mehrheiten und Minderheiten[298] genannt. Ein weiterer Problembereich nichthierarchischer und damit nicht mehr unilinearer, dyadischer Machtbeziehungen besteht darin, daß nun intransitive Machtbeziehungen auftreten können. Wenn eine Person A über eine Person B

[297] Vgl. Willke, H. (1998a), S. 149f.
[298] Vgl. Willke, H. (1998a), S. 150.

Macht ausübt und Person B über C Macht ausübt, so läßt sich nicht daraus zwangsweise folgern, daß Person A auch Macht über Person C ausüben kann.[299]

a) Probleme einer machtbasierten Verhaltenssteuerung

Je differenzierter und situationsabhängiger die zu erfüllenden Aufgaben in Organisationen werden, desto aufwendiger und kostspieliger wird machtgestützte Kontrolle.[300] Wird 'Macht als Entscheidung' zur Verhaltenssteuerung eingesetzt, so muß das Verhalten des Machtuntergebenen stets überwacht werden. Darüber hinaus müssen für viele mögliche Eventualitäten Machtmittel bereitgehalten werden, um notfalls intervenierend einschreiten zu können. Folglich muß der Machtausübende über ausreichende Machtressourcen verfügen.[301]

Dementsprechend ist der direkte Einsatz von machtbasierten Steuerungsmedien durch eine geringe Leitungsspanne aufgrund des Kontrollaufwandes gekennzeichnet. Hieraus resultieren hohe Kosten der Kontrolle. Gleichzeitig läßt sich der Einsatz von Steuerungsinstrumenten im Sinne von 'Macht als Entscheidung' durch dessen geringe Elastizität und Dosierbarkeit charakterisieren. Macht eignet sich demgemäß nicht als Instrument zur Feinsteuerung. Zugleich ist die Wirksamkeit der Ausübung von Macht an den Einsatz von 'negativen Sanktionen' geknüpft. Es fehlt die Möglichkeit der Belohnung und damit der Schaffung von Leistungsanreizen. Zur Illustration dieses Problems lassen sich bürokratische Organisationen, bzw. die Organisation von Verwaltungsbehörden oder andere stark hierarchische Organisationen nennen.

Die mangelnde Anreizwirkung von machtbasierten Instrumenten der Verhaltensbeeinflussung hat bereits Adam SMITH deutlich hervorgehoben.

"The experience of all ages and nations, I believe, demonstrates that the work done by slaves, though it appears to cost only their maintenance, is in the end the dearest of any. [...] Whatever work he does beyond what is sufficient to purchase his own maintenance, can be squeezed out of him by violence only, and not by any interest of his own."[302]

---

299 Vgl. Neugerger, O. (1995b) S. 63.
300 Vgl. Willke, H. (1998a), S. 157.
301 Vgl. Neuberger, O. (1995b), S. 58.
302 Smith, A. (1776), Book III, S. 411f.

Für das 'Behavioral Accounting' stellt sich die Machtfrage u.a. im Rahmen von Budgetierungsprozessen, worin sich auch der Ursprung dieses Forschungsbereichs ausdrückt. Wer bestimmt das Budget nach welchen Maßgaben? Seit der Studie von ARGYRIS stehen Budgetierungsprozesse immer wieder im Blickfeld der verhaltensorientierten Forschung im Bereich des internen Rechnungswesens.[303] Es stellt sich die Frage, ob dabei immer die optimale Ressourcenallokation im Vordergrund steht, oder ob der Budgetierungsprozeß als eine Arena für Machtkämpfe bzw. als politischer Spielball betrachtet werden soll.[304] „Factory managers [...] believed that budgets had a great impact on the organization. For the most part they invoked them frequently and strongly to maintain their domination over the work force."[305]

CYERT/MARCH interpretieren Budgets als das Ergebnis von politischen Prozessen in Unternehmen und unterstreichen deren Bedeutung für die Legitimierung und Aufrechterhaltung von Machtpositionen.[306]

BIRNBERG moniert, daß machtbasierte Überlegungen in Lehrbüchern und Managementliteratur zum internen Rechnungswesen bisher kaum Eingang gefunden haben. Er führt dies unter anderem darauf zurück, daß durch solche Überlegungen insbesondere die Schwächen im Prozeß der Budgetierung herausgestellt werden, sich jedoch aus den machttheoretischen Überlegungen selbst keine Patentrezepte zur Überwindung dieser Unzulänglichkeiten ableiten lassen.[307]

Im zweiten Fall der Verwendung von Macht im Sinn der 'Nicht-Entscheidung' als Steuerungsmedium zur Verhaltensbeeinflussung wird gewissermaßen die Überwachungsaufgabe von den tatsächlichen Verhaltensweisen auf die Alternativenselektion vorverlegt. Damit wird die Leitungsspanne des Machtausübenden deutlich erhöht, da durch die Vorauswahl von Alternativen die verschiedenen Handlungsmöglichkeiten der Machtunterworfenen soweit eingeschränkt werden, daß deren Verhalten nicht mehr so rigoros beobachtet werden muß. Das Verhalten derjenigen, welches mit Hilfe der Vorauswahl von Alternativen beeinflußt werden soll, ist überraschungsärmer und dementsprechend eher kalkulierbar als im Fall der direkten Machtausübung. Der verminderte direkte Kontrollaufwand ist jedoch dem Aufwand gegenüberzustellen, den die Alternativenkontrolle erfordert. Bezüglich der Dosierbarkeit und der Verbindung zu negativen Sanktionen ist auch in der

---

[303] Vgl. für eine Übersicht Birnberg, J. G.; Shields, J. (1989).
[304] Vgl. Covaleski, M. A.; Dirsmith, M. W. (1986) und (1988).
[305] Macintosh, N. B. (1994), S. 212.
[306] Vgl. Cyert, R. M.; March, J. G. (1995), S. 172ff.
[307] Vgl. Birnberg, J. G. (1992), S. 14ff.

zweiten Form des Einsatzes machtbasierter Steuerungsmedien kaum eine Verbesserung der Situation erreichbar. Entsprechend gilt das oben genannte.

Die ökonomischste Form des Einsatzes von Macht als Steuerungsmedium ist die dritte Form, in der Macht als symbolisches Steuerungsinstrument eingesetzt wird. Dies wird im Rahmen symbolischer Steuerungsmedien[308] diskutiert.

Zur Würdigung der Macht als Steuerungsinstrument zur Verhaltensbeeinflussung kann nochmals Adam SMITH zitiert werden: „For though management and persuasion are always the easiest and the safest instruments of government, as force and violence are the worst and the most dangerous, yet such, it seems, is the natural insolence of man, that he almost always disdains to use the good instrument, except when he cannot or dare not use the bad one."[309]

2. Verhaltenssteuerung mit Hilfe von monetären Anreizen

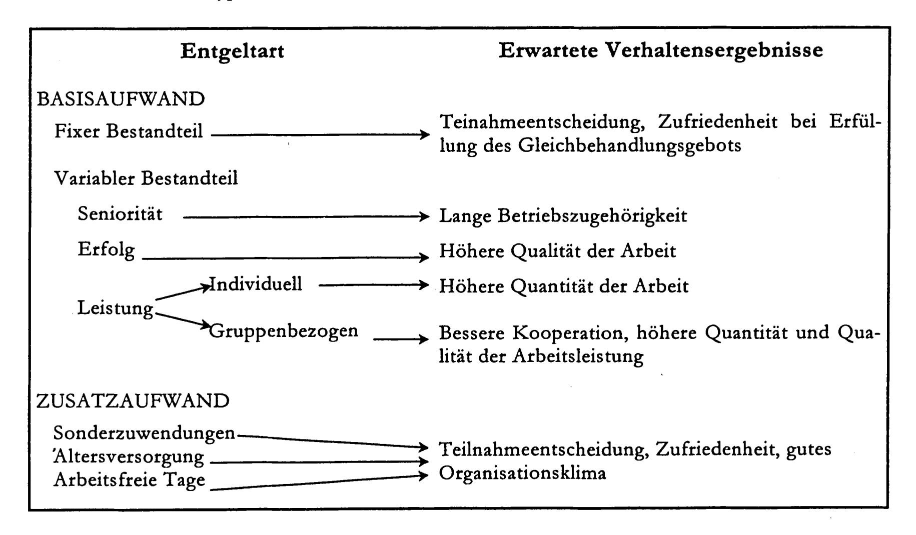
Eine Verhaltensbeeinflussung über finanzielle Anreizmechanismen lenkt die Perspektive der Analyseebene von den Herrschaftsverhältnissen hin zu Teilnehmern an Tauschbeziehungen. Als Mittel der Motivation zu bestimmten Verhaltensweisen werden nun nicht mehr negative Sanktionen eingesetzt, die dazu neigen, Widerstand hervorzurufen. Statt dessen werden geldbasierte Anreize gesetzt, die als positive Sanktionen dem entsprechenden Akteur einen Nutzengewinn stiften. Monetäre Anreize eignen sich deshalb besonders gut zur Beeinflussung von Verhaltensweisen, da Geld als allgemein akzeptiertes Tauschmedium dem einzelnen freistellt, welche konkreten Güter gemäß den individuellen Präferenzen zur Bedürfnisbefriedigung dafür eingetauscht werden sollen. Im Rahmen der Betrachtung monetär basierter Steuerungsmedien soll auf direkte Zahlungen an den Akteur abgestellt werden. Sämtliche indirekten, jedoch geldwerten Anreize werden im Zusammenhang symbolischer Steuerungsmedien diskutiert, da damit meistens Nutzungsrechte, jedoch keine Verwertungsfreiheit verbunden ist. So kann beispielsweise ein großes Büro nicht 'untervermietet' werden und die entsprechende Mietzahlung vereinnahmt werden, wenn auch die Größe eines Büros dies erlauben würde.

Das Arbeitsentgelt als zentrale Einkommensquelle von Arbeitnehmern dient der Sicherstellung des Lebensunterhalts, bestimmt damit weitgehend die materielle Ressourcen-

[308] Vgl. Seite 128ff.

ausstattung und hat eine dementsprechend hohe Bedeutung; sei es als Anerkennung der Arbeitsleistung oder als Symbol für Erfolg und Prestige.[310] Betrachtet man die vom Management formulierten motivationstheoretischen Vorstellungen bezüglich der verhaltenssteuernden Relevanz des Entgeltes, so lassen sich insbesondere die folgenden Erwartungen identifizieren:

Abb. 16: Verhaltenshypothesen hinsichtlich monetärer Anreize



Quelle: In Anlehnung an FLIPPO, E. B.; MUNSINGER, G. M. (1982), S. 322

Im Rahmen der Betrachtung monetärer Anreize zur Verhaltenssteuerung wird der Zusatzaufwand im Rahmen der symbolischen Steuerungsmedien diskutiert. Nachfolgend werden Basisaufwendungen im Sinne der Abbildung als monetäre Steuerungsmedien erörtert. Fixe Entgeltbestandteile stellen größtenteils die Grundversorgung sicher. Für den Mitarbeiter ist hierbei der Gleichheitsgrundsatz[311], nachdem homogene Gruppen von Mitarbeitern gleich zu behandeln sind, eine wichtige Richtgröße zur Beurteilung seiner Entlohnung. Diese Annahme geht auch mit der von HERZBERG vorgenommenen Einstufung der Entlohnung als Hygienefaktor weitestgehend konform.

Zur Verhaltenssteuerung im Rahmen des internen Rechnungswesens wird vor allem auf das Differenzierungspostulat rekurriert, um insbesondere Leistung und Erfolg zu erzielen. Folglich werden in der Literatur variable Entgeltbestandteile als vorrangiges Steuerungs-

[309] Smith, A. (1776), Book V, S. 321.
[310] Vgl. Staehle, W. H. (1999), S. 820ff.

medium zur Beeinflussung von Verhaltensweisen propagiert.[312] Die in der Managementliteratur vorwiegend formulierten Hypothesen bezüglich der verhaltenssteuernden Wirkung monetärer Anreize basieren im wesentlichen auf Annahmen der behavioristischen Lerntheorie. Ausgehend von bestimmten Beurteilungsgrößen, abgeleitet aus dem Economic Value Added (EVA), Return On Investment (ROI), Gewinn, Cash-Flow, basierend auf anderen Wert- oder Mengengrößen bzw. anderen Zielgrößen wie z.B. Qualität, werden Zielgrößen mit dem Mitarbeiter vereinbart bzw. festgesetzt. Mit der Erreichung oder Übererfüllung des Zieles sind dann entsprechende finanzielle Belohnungen verbunden. Aus lerntheoretischer Sicht sollen die Ziele mit einem entsprechenden Leistungseinsatz erreichbar sein, die Beurteilung der Zielerfüllung von einer akzeptierten Instanz möglichst objektiv vorgenommen werden, sowie die Belohnung möglichst unmittelbar auf die erwünschte Verhaltensweise zuerkannt werden.

b) Problematik der Verhaltenssteuerung mit Hilfe monetärer Anreize

Das behavioristische Gedankengut, daß sich hinter der verhaltenssteuernden Wirkungshypothese monetärer Anreize verbirgt, zeigt seine Gültigkeit jedoch nur für ein begrenztes Aufgabenspektrum. Im wesentlichen beschränkt sich die Anreizwirkung auf Mitarbeiter, die einfache, manuell durchzuführende Tätigkeiten verrichten. Insbesondere beschränkt sich die Wirkung finanzieller Anreize auf die Erhöhung der quantitativen Leistung.

Problematisch ist die Verallgemeinerung dieser Erkenntnisse zu generellen Gesetzen über die menschliche Natur: Mit Hilfe finanzieller Anreize können Mitarbeiter dazu motiviert werden, ihre Aufgaben besser zu erfüllen und dysfunktionale Verhaltensweisen zu reduzieren.[313] Das Menschenbild, das diesen Vorstellungen zugrunde liegt, entspricht dem rational-ökonomischen Menschen, der Theorie X, bzw. dem Organisationsmitglied als passives Instrument. Es drängt sich die Vorstellung des Menschen im Sinne des PAWLOWschen Hundes auf.[314]

Die weite Verbreitung der Vorstellung über die instrumentelle Wirkungsweise finanzieller Anreize beschreibt Pfeffer: „These individually-based incentives fit well with the American ideology of individualism and also fit with the ideological belief that some form of

[311] Vgl. Staehle, W. H. (1999), S. 823.
[312] Vgl. Pfeffer, J. (1998), S. 195ff.
[313] Vgl. Kohn, A. (1993), S. 46f.
[314] Vgl. Seite 17.

financial incentive is crucial to organizational success and to solving organizational performance problems."[315]

In Untersuchungen hinsichtlich der motivationalen Wirkungsweise finanzieller Anreize in Unternehmungen zeigen sich jedoch uneinheitliche, teils widersprüchliche Ergebnisse, u.a. wenn weniger manuelle Tätigkeiten, sondern eher Problemlösungsverhalten und Kreativität zum Arbeitsinhalt gehören.

Hinsichtlich der verhaltenssteuernden Wirkung monetärer Anreize moniert STAEHLE, daß genügend Untersuchungen hierzu vorlägen, diese jedoch ein äußerst widersprüchliches Bild böten.[316] SIMON führt hierzu an: „Although economic rewards play an important part in securing adherence to the organizational goals and management authority, they are limited in their effectiveness. Organizations would be far less effective systems than they actually are if such rewards were the only means, or even the principal means, of motivation available."[317] PFEFFER moniert: „Individual merit pay and even piecework, although growing in popularity, have numerous problems, and the research evidence suggests that they are frequently ineffective. Believing that pay and the associated measurement systems used to implement pay will solve all productivity problems is almost certainly a prescription for ruin."[318] In einer neueren Untersuchung von Führungskräften hinsichtlich von Motivationsdefiziten, die von Unternehmen zu vertreten sind, nahm die Vergütung Rang 13 von 19 ein, während Führungsstil, Feedback, Transparenz der Ziele, Unternehmenskultur sowie Verantwortungs- und Entscheidungsspielraum als die wichtigsten Gründe für Motivationsdefizite genannt wurden.[319]

Darüber hinaus läßt sich zeigen, daß Implikationen soziologischer und psychologischer Modelle zur Erklärung von Verhalten im Widerspruch zu den intuitiv plausibel erscheinenden Verhaltensimplikationen behavioristischer bzw. ökonomischer Modelle zur Verhaltenssteuerung stehen.[320] Die Anreizwirkung von Belohnungen oder im wesentlichen auf Leistung basierender Entlohnungssysteme kann – gemäß psychologischer Untersuchungen – zu kontraproduktiven Wirkungen wie Leistungsabfall und suboptimalen Ergebnissen führen.[321]

---

[315] Pfeffer, J. (1998), S. 213.
[316] Vgl. Staehle, W. H. (1999), S. 820.
[317] Simon, H. (1991), S. 34.
[318] Pfeffer, J. (1998), S. 196f.
[319] Vgl. von Rosenstiel, L.; Bles, P.; Kehr, H. M. (1999), S. 6.
[320] Vgl. hierzu Seite 161ff.
[321] Vgl. Kohn, A. (1993), S. 35ff.

„What emerges from this review and analysis is the claim that incentives will have a detrimental effect on performance when two conditions are met: first, when the task is interesting enough for subjects that the offer of incentives is a superfluous source of motivation; second, when the solution to the task is open-ended enough that the steps leading to a solution are not immediately obvious.“[322]

„[...] in general, compared to non-rewarded subjects, subjects offered a task-extrinsic incentive choose easier tasks, are less efficient in using the information available to solve novel problems, and tend to be answer oriented and more illogical in their problem-solving strategies. They seem to work harder and produce more activity, but the activity is of lower quality, contains more errors, and is more stereotyped and less creative than the work of comparable nonrewarded subjects working on the same problems.“[323]

Auf diese Ergebnisse aus den Bereichen der Psychologie und Soziologie weist auch PFEFFER hin:
„[...] once individuals are committed to some organization or activity, additional incentives probably will not increase their motivation or positive affect and can, in fact, undermine their positive attitudes and actions.“[324]

KOHN analysiert die Wirkung finanzieller Anreize und führt vierzehn Begründungen an, weshalb diese nicht zu den beabsichtigten positiven Verhaltenswirkungen führen können. Zum einen werden Probleme der Implementierung genannt, zum anderen wird fundamentale Kritik geäußert. Als wesentliche Kritik wird angeführt, daß durch individuelle, finanzielle Anreize kooperatives Verhalten unterminiert wird. Die Fixierung auf finanzielle Belohnungen führt dazu, daß sich kein Interesse an der eigentlichen Aufgabe entwickeln kann und letztendlich intrinsische Motivationsaspekte zerstört werden.[325]

Aufgrund der kollektiven Leistungserstellung ist es häufig nur unzureichend möglich, die Leistungsbeiträge des einzelnen vollständig zu identifizieren bzw. dieses Unterfangen kann unter Berücksichtigung von Kostenaspekten und negativen Effekten von Kontrollmaßnahmen wenig sinnvoll sein. Aufgrund dieser Überlegungen und zur Förderung von kooperativem Verhalten werden zunehmend gruppenbasierte finanzielle Leistungsanreize propagiert. Aufgrund guppendynamischer Prozesse kann davon ausgegangen werden, daß

[322] McGraw, K. O. (1978), S. 33f.
[323] Condry, J. (1977), 471f.
[324] Pfeffer, J. (1997), S 68.
[325] Vgl. Kohn, A. (1993), S. 127ff.

die Möglichkeit der Trittbrettfahrerei, das sogenannte 'free-riding' kaum ausgenützt wird.[326]

Weiterhin sind Mitarbeiterbeteiligungen, 'Stock Options', Gewinnbeteiligungen, 'Gain Sharing' und dergleichen weitere Anreize, die jedoch nachfolgend im Rahmen der symbolischen Steuerungsmedien behandelt werden, da deren symbolischer Charakter, d.h. als Ausdruck der Wertschätzung bzw. Teilhaberschaft und aufgrund deren zeitlichen Wirkungsdimension die rein finanzielle Substanz des Anreizes übersteigt.

Mit der Herausarbeitung der Problembereiche, die mit finanziellen Anreizen verbunden sein können, insbesondere, wenn Kreativität, Eigeninitiative und Problemlösen, d.h. wenig standardisierte Aufgaben zu bewältigen sind, soll der weitverbreiteten behavioristischen Auffassung der Wirkungsweise finanzieller Anreize entgegengetreten werden. Die grundlegende Bedeutung des Basisentgelts als Ausdruck der Wertschätzung für die geleistete Arbeit bzw. als Grundlage für die Vermeidung von Unzufriedenheit wird damit jedoch nicht geschmälert. Gleichzeitig sei auf den symbolischen Charakter von 'Stock Options' und Zusatzaufwand verwiesen, deren verhaltenssteuernde Wirkung aufgrund der gleichsam intrinsischen Motivationswirkung im Rahmen der Diskussion von symbolischen Steuerungsmedien erörtert wird.

Stellen machtbasierte und finanzielle Anreize gewissermaßen 'von außen' auf das Individuum wirkende Steuerungsmedien dar, die – mit Blick auf eine weitere geläufige Einteilung von Motivatoren – der Klasse der extrinsischen Motivatoren zugerechnet werden können, so entsprechen die nachfolgend diskutierten Steuerungsmedien der Gruppe der intrinsischen Motivationsinstrumente, welche die Individuen 'aus eigenem Antrieb' heraus zu bestimmten Verhaltensweisen bewegen sollen.

---

[326] Vgl. Pfeffer, J. (1998), S. 219.

3. Verhaltenssteuerung mit Hilfe von wissensbasierten Steuerungsmedien

Verhaltensweisen und insbesondere Entscheidungsverhalten sind mit einer Wissensbasis verwurzelt. Dabei umfaßt die externe Wissensbasis die zur Verfügung stehenden Daten, sowie die Verknüpfungen der Daten zu Informationen. In Anlehnung an SIMON läßt sich die Steuerungswirkung wissensbasierter externer Anreize als eine Wirkungskette von Selektion und Interpretation der Informationen, sowie anschließender Überprüfung der daraus entwickelten Schlußfolgerungen anhand der internen Wissensbasis des jeweiligen Individuums, interpretieren.[327] Die interne Wissensbasis umfaßt dabei sowohl das explizite Wissen, das ohne weiteres ausgedrückt werden kann, sowie das implizite Wissen[328], das im FREUDschen Sinne auch als das Unbewußte bezeichnet werden kann. Dabei lassen sich die Extremformen der Verhaltensreaktionen auf die externe bzw. interne Wissensbasis als 'Paralysis by Analysis' bzw. 'Extinction by Instinct' charakterisieren.

Soll eine Verhaltensbeeinflussung mit Hilfe von Wissen erreicht werden, so ist dies zunächst über die Bereitstellung von Daten bzw. durch die Beschränkung von Zugangsmöglichkeiten zu den im Unternehmen verfügbaren Informationen möglich. Dabei können Informationen bewußt zurückgehalten oder manipuliert werden. Beispielsweise durch die Vorselektion der Entscheidungsalternativen, Bestimmung der anzuwendenden Entscheidungsregeln und ggf. durch Nachreichen einer Alternative lassen sich Entscheidungen beeinflussen.[329] Im Rahmen der internen Unternehmensrechnung ist beispielsweise durch die Fixkostenzurechnung bzw. durch die Gemeinkostenallokation auf die jeweiligen Steuerungsobjekte ein breites Wirkungsfeld in dieser Hinsicht gegeben. In der Literatur zum internen Rechnungswesen wird die Verhaltensbeeinflussung mittels anreizorientierter Lenkungsrechnungen von den sogenannten Kontrollrechnungen (Soll-Ist-Vergleichen) abgegrenzt. Während die Kontrollrechnungen aufgrund der Vorgabe von Sollgrößen und Kontrollen durch eine Machtinstanz – gemäß der hier verwendeten Typologie – als machtbasierte Instrumente der Verhaltenssteuerung zu betrachten sind, versuchen Lenkungsrechnungen beispielsweise anhand von Strafkosten auf der Basis verrechneter Fixkosten Kostensenkungspotentiale durch die Vermeidung von Unwirtschaftlichkeiten zu realisieren.[330] Durch Verzerrung von Kosteninformationen soll bei den Mitar-

[327] Vgl. Simon, H. A. (1997), Willke, H. (1998b), S. 13.
[328] Vgl. zu einer Diskussion der Wechselwirkung zwischen explizitem und implizitem Wissen beispielsweise Nonaka, I. (1998), S. 26ff.
[329] Vgl. hierzu beispw. das 'Copeland-Verfahren', in: Sieben, G.; Schildbach, T. (1994).
[330] Vgl. Kloock, J. (1997), S. 100ff.

beitern das Kostenbewußtsein verstärkt werden, d.h. er ist gehalten, solche Prozesse, Komponenten oder Produkte zu vermeiden, die im Vergleich zu korrespondierenden Prozessen, Komponenten oder Produkten relativ höhere Kosten aufweisen. Die Verhaltenssteuerung erfolgt durch den 'zwanglosen Zwang' des Kostenarguments.

Liegt jedoch vollkommene Transparenz (nicht nur hinsichtlich der Kosteninformationen) vor, d.h. bestehen keine Informationsasymmetrien mehr, so ist die informationsbasierte Beeinflussung bestimmter Verhaltensweisen nicht mehr möglich. Inwieweit sich manche Unternehmen dieser Vorstellung von symmetrischer Informationsverteilung bereits angenähert haben, belegen nachfolgende Beispiele.

Paradoxerweise sind dies keine Unternehmen, die sich mit Informationstechnologie beschäftigt, sondern die amerikanische Supermarktkette 'Whole Foods' und der japanische Konsumgüterhersteller 'Kao':

„Whole Foods supports teamwork with a wide-open financial system. It collects and distributes information to an extend that would be unimaginable almost anywhere else. Sensitive figures on store sales, team sales, profit margins, even salaries, are available to every person in every location. In fact, the company shares so much information so widely that the SEC has designated all 6,500 employees 'insiders' for stock-trading purposes.“[331]

„When information differentials exist, members of an organization can no longer interact on equal terms, which hinders the search for different interpretations of new knowledge. Thus Kao's top management does not allow any discrimination in access to information among employees. All company information (with the exception of personnel data) is stored in a single integrated database, open to any employee regardless of position.“[332]

Rein informationsbasierte Steuerungsmedien zur Verhaltensbeeinflussung stoßen im Falle der symmetrischen Information an ihre Grenzen.[333] Wissensbasierte Steuerungsmedien gehen jedoch über die reine Verhaltenssteuerung mittels Informationen hinaus. Insbesondere sind die Verknüpfungen von Informationen, die einerseits aus dem Unternehmen stammen, andererseits dem Wissen der Mitarbeiter entspringen, eine wichtige Grundlage zur Motivation von Mitarbeitern. Durch die Zusammenarbeit mit anderen Menschen können Aufgaben bewältigt werden, die ein einzelner von seinem Wissen her nicht mehr überschauen kann. Gleichzeitig bietet die Interaktion mit anderen im Unternehmen die

[331] Fishman, C. (1996), S. 103.
[332] Nonaka, I. (1998), S. 38.
[333] Vgl. Seite 165.

Möglichkeit, auf deren Wissensbasen sowie auf die Wissensbasis des Unternehmens zurückzugreifen, neue Verknüpfungen von Informationen herzustellen und damit letztendlich zur Entwicklung von neuem Wissen beizutragen. Dieses Ineinandergreifen von verschiedenen Datenbasen, Anschauungen und Interpretationen führt zu Lernprozessen; es entstehen neue kombinatorischen Figuren. Aus den hierzu vorliegenden Studien folgern WEICK/ROBERTS „that intelligence is to be found in patterns of behavior rather than in individual knowledge.“[334] Damit wird im Grunde das illustriert, was in den systemtheoretischen Grundlagen zum Modell als Emergenz beschrieben wurde.

Wissensbasierte Steuerungsmedien unterstützen diese Prozesse, die gemäß dem Modell als das Ineinandergreifen der Wissensbasen von Mikro- und Mesoebene bezeichnet werden können. Damit werden organisationale Lernprozesse beschrieben, die AGYRIS als 'double loop learning'[335], PFEFFER als 'second order learnig'[336] und SENGE als 'organizational learnig'[337] bezeichnen. Das mit Hilfe von wissensbasierten Steuerungsmedien unterstützte Lernen, insbesondere in der Interaktion mit anderen, stellt den motivationalen Hintergrund der Wirkungsweise wissensbasierter Steuerungsmedien heraus. Interpretiert man Lernen als ein Bedürfnis des Menschen, das insbesondere in Organisationen befriedigt werden kann, so läßt es sich weiter als eine intrinsische Antriebskraft, die 'von außen' mit Hilfe von wissensbasierten Steuerungsmedien unterstützt werden kann, spezifizieren. In Anlehnung an MASLOW kann das Lernbedürfnis als Wachstumsbedürfnis bezeichnet werden, das nicht zu einer 'Sättigung' führt. Diese Auffassung drückt sich auch in der von SENGE gewählten Umschreibung aus, wonach Lernen die Fähigkeit beschreibt, kontinuierlich die Kapazitäten zu erweitern, um damit gestalterisch auf die Zukunft einzuwirken.[338]

Die Aufgabe des internen Rechnungswesen besteht nicht nur darin, eine möglichst umfassende Datenbasis zu konstituieren und die Versorgung von Entscheidungsträgern mit relevanten Informationen sicherzustellen. Das interne Rechnungswesen bietet über die reduktionistische zahlenmäßige Abbildung des Leistungserstellungsprozesses hinaus weitere Impulse. Wird das interne Rechnungswesen eingebunden in Lernprozesse und dient es dem Gedankenaustausch zwischen verschiedenen Unternehmensbereichen auf der Basis einer einheitlichen, im wesentlichen zahlenbasierten Sprache, so erweitert sich das Aufgabenspektrum von der Abbildungsfunktion zur Gestaltungsfunktion.[339]

---

[334] Weick, K. E.; Roberts, K. H. (1993), S. 360.
[335] Argyris, C. (1998), S. 83.
[336] Pfeffer, J. (1998), S. 221.
[337] Senge, P. (1994).
[338] Vgl. Senge, P. (1994), S. 14.
[339] Vgl. Seite 192ff.

Man kann hieraus den Schluß ziehen, daß die wissensbasierte Verhaltenssteuerung aufgrund ihres post-fordistischen bzw. post-tayloristischen Verständnisses über das Steuerungsmedium 'Wissen' wirkungsvollere Ansatzpunkte bietet als machtbasierte bzw. monetär basierte Steuerungssysteme. Wird das interne Rechnungswesen eingebunden in Rückkopplungsprozesse, konstruktive Kritik, Entwicklung neuer Arrangements, und Lernprozesse, so eröffnen sich weitreichende gestalterische Möglichkeiten. DRUCKER deutet die weitreichenden Möglichkeiten an, welche das interne Rechnungswesen hierbei bietet: „What was once a budget exercise becomes an analysis of policy."[340]

Darin drückt sich aus, daß auch das interne Rechnungswesen imstande ist, einen Beitrag zum Wissensmanagement in den Unternehmen zu leisten. Wissen ist notwendig, um die personalen, organisationalen und systemimmanenten Ressourcen an Intelligenz und Innovativität zu fördern und zu nutzen. In einer sich entwickelnden Dienstleistungs-, Kommunikations-, Informationsgesellschaft, bzw. postmodernen bzw. globalen Gesellschaft oder welche Bezeichnung hierfür noch kreiert wird, stellt 'Know How' das entscheidende knappe Gut dar und bekommt in der Leistungserstellung eine neue Bedeutung.

c) Probleme einer wissensbasierten Verhaltenssteuerung

Die Gestaltung von Informationssystemen und die Nutzung von Informationen zur Wissensgenerierung ist auf dieses Ziel nicht immer optimal ausgerichtet:
„It appears that many modern information systems dysfunctionally add to organizations' inertia. Access to more information and more advanced decision aids does not necessarily make decision makers better informed ore more able to decide."[341]

Die Wirkung wissensbasierter Steuerungsmedien beruht neben der Informationsbereitstellung auf der Initiierung von individuellen und organisatorischen Lernprozessen. Aufgrund der Vielfalt von Individuen und der zeitlichen Verzögerungen, die mit diesen Transformationsprozessen verbunden sind, rufen wissensbasierte Steuerungsmedien keine zeitlich unmittelbaren und deterministischen Verhaltenswirkungen hervor. Aufgrund der intrinsischen Wirkungsweise von Lernprozessen sowie bedingt durch deren Wachstumspotential ist von einer nachhaltigen Steuerungswirkung der wissensbasierten Steuerungsmedien auszugehen. Folglich sind gezielt unterstützende Maßnahmen bei Lernprozessen,

[340] Drucker, P. F. (1998), S. 4.
[341] Hedberg, B.; Jönsson, S. (1978), S. 48.

eine entsprechende Gestaltung des Umfeldes sowie eine sorgfältige Personalauswahl als flankierende Maßnahmen notwendig.

4. Verhaltenssteuerung mit Hilfe von symbolischen Steuerungsmedien

Eine reine Fremdsteuerung ist kaum realisierbar bzw. mit hohen Kosten verbunden. Mit Hilfe symbolischer[342] Steuerungsmedien wird versucht, die kreative und verantwortliche Mitwirkung der einzelnen zu erreichen. Sie bieten einen Ansatzpunkt zur Induzierung der Selbststeuerung. Während mit der Gestaltung der Kontexte bzw. der Steuerungsstrukturen eine Kanalisierung der Verhaltensmöglichkeiten hergestellt wird, sollen symbolische Steuerungsmedien direkt beim Individuum gewünschte Verhaltensweisen – sozusagen 'aus eigenem Antrieb heraus' – bewirken.

Symbole als Vorgänge oder Gegenstände, die als Sinnbilder auf etwas anderes verweisen (z.B. Fahne als Symbol für Nation) sind Kulturprodukte. Obgleich interindividuelle Variationen möglich und wahrscheinlich sind (eine schwarze Katze bedeutet beispielsweise nicht für alle Menschen Unglück), gibt es historisch und gesellschaftlich festgelegte und von jedem Gesellschaftsmitglied zu erlernende Grundbedeutungen. Die zentrale Hypothese ist, daß soziale Interaktionen stark von diesen Grundbedeutungen der verwendeten Symbole abhängig und geprägt sind."[343]

„Über diese Symbole werden den Organisationsmitgliedern für die Unternehmung relevante Werte und Normen vermittelt. Dabei konstruieren die Organisationsmitglieder eigene Situationsdefinitionen, als deren zentrale Einflußgrößen, die im Rahmen primärer Sozialisationsprozesse gewonnenen individuellen Werthierarchien der Beteiligten anzusehen sind. Daneben gewinnen auch die Werte und Normen der Unternehmung zunehmend an Bedeutung, die über Symbolinterpretationen anderer Individuen an die Betroffenen herangetragen werden. Zentral in derartigen Prozessen sind die Interpretationsleistungen der Interaktionsteilnehmer, die jedoch nur über Symbole als die kommunikativen Medien möglich sind. Symbole sind demzufolge die Medien zwischen den Inhalten

[342] Die Termini 'symbolisch' und 'symbolbasiert' werden synonym verwendet. 'Symbolisch' bedeutet in diesem Zusammenhang nicht 'scheinbar', sondern ist im engeren Sinne als Steuerung 'mit Hilfe von Symbolen' zu interpretieren.

[343] Lamnek, S. (1989), S. 45.

der Wert- und Normebene und den sinnlich wahrnehmbaren Phänomenen bzw. dem Objektbereich."[344]

KUNDA spricht in diesem Zusammenhang (im Kontrast zu einer ökonomischen Transaktion) von „experiential transaction, one in which symbolic rewards are exchanged for a moral orientation to the organization."[345]
Zur Strukturierung der Vielfalt von Symbolen wird eine idealtypische Unterscheidung von originären und derivativen Symbolen vorgenommen. Originäre Symbole beziehen sich auf die kulturspezifische Wertestruktur und sprechen den einzelnen auf der 'Gefühlsebene' an. Derivative Symbole basieren hingegen auf Macht, monetären Anreizen und Wissen, jedoch haben sie sich soweit von ihrer ursprünglich instrumentellen Wirkungsweise entfernt, daß ihr Symbolcharakter in den Vordergrund tritt.

a) Originäre symbolische Steuerungsmedien

Zunächst wird die Verhaltensbeeinflussung mittels originärer Symbole, wie symbolische Repräsentationen, Sprache und Fakten diskutiert.

α) Symbolische Repräsentationen

Mit Hilfe von symbolischen Repräsentationen werden Verhaltensweisen im Sinne der Kultur gefördert.[346] Als symbolische Repräsentationen in Unternehmen sind beispielsweise Betriebsversammlungen, Einführungs- und Fortbildungsveranstaltungen, Betriebsfeste und Auszeichnungen zu nennen.[347] Damit wird die Wertschätzung gegenüber Mitarbeitern zum Ausdruck gebracht. Insbesondere ist die Anerkennung von Leistungen ein wichtiges Instrument der symbolbasierten Verhaltenssteuerung. Das Bedürfnis nach Anerkennung durch andere darf dabei nicht unterschätzt werden. „The use of a title or some other symbolic reward to make people feel better about their position in the organization [... is] quite often succesful."[348] „Generally, nonmonetary incentives such as social status or fame are more important than monetary incentives."[349]

---

[344] Heinen, E. (1987), S. 119.
[345] Kunda, G. (1992), S. 11.
[346] Vgl. Heinen, E. (1987), S. 188.
[347] Vgl. Pfeffer, J. (1992), S. 291.
[348] Pfeffer, J. (1992), S. 288.
[349] Takayanagi, S. (1989), S. 428.

Als Beispiele lassen sich Auszeichnungen als 'Mitarbeiter des Monats', 'Verkäufer des Jahres' oder sonstige Titel und Bezeichnungen nennen. Der Kreativität sind hierbei, wie sich anhand von Visitenkarten bestens illustrieren läßt, keine Grenzen gesetzt.

Im weiteren sind Prozeduren und bestimmte, festgelegte Vorgehensweisen ebenfalls der symbolischen Repräsentation zuzurechnen. In diesem Sinne weisen auch Budgetierungsprozesse symbolische Charakterzüge auf. „Budgets helfen bei der Entstehung und Erhaltung einer Organisationskultur. Rituelle Züge sind hierbei häufig nicht zu übersehen.“[350] Diese rituellen Züge werden wesentlich durch die Wahl der Ausdrucksform sowie durch die Art der Interpretation von Fakten konstituiert. Entsprechend stellen Sprache und Fakten wichtige Ansatzpunkte für die symbolische Verhaltenssteuerung dar.

β) Sprache

Wichtiges Instrument der symbolischen Verhaltenssteuerung ist die Sprache als 'channel of social influence'.[351] So wird einerseits durch die bewußte Wahl von Worten, die beim Organisationsmitglied positive Konnotationen hervorrufen, dieses gegegenüber einer Beeinflussung zugänglicher. Andererseits kann die Wahl von sprachlichen Gebilden mit negativen Konnotationen dazu beitragen, bestimmte Verhaltensweisen zu verhindern und damit verbundene Einstellungen zu ändern. Diese Symbolisierung von Sachverhalten mit entsprechenden Termini ist auch im Rahmen des internen Rechnungswesens von Bedeutung. Dies zeigt sich beispielsweise an den verschiedenen Konnotationen, die mit verschiedenen Begriffen für ein und denselben Sachverhalt, wie 'Strafkosten'[352], 'negative Förderkosten' oder 'steuerungsrelevante Fixkostenzuweisung', verbunden sind. Obwohl es faktisch keinen Unterschied macht, mag es für einen Produktmanager bedeutsam sein, ob seine Produktgruppe mit Strafkosten in Höhe von 10.000 Euro belegt wurde oder negative Förderkosten in Höhe von 10.000 Euro zugewiesen wurden oder ob die Produktgruppe eine steuerungsrelevante Fixkostenzuweisung in Höhe von 10.000 Euro erhalten hat.

---

[350] Vgl. Horváth, P. (1982), S. 256.
[351] Vgl. Heinen, E. (1987), S. 184.
[352] Vgl. Seite 124.

γ) Fakten

Symbolische Verhaltenssteuerung bezieht sich auf den Sinn, der in Fakten liegt. Damit rekurriert symbolische Verhaltensbeeinflussung auf Fakten, die in der ursprünglichen Bedeutung des Wortes – das von Menschen Gemachte – ausdrücken.[353] Symbolische Verhaltenssteuerung bedeutet nicht, Unternehmungen mit mythischen Weltbildstrukturen archaischer Art zu versehen. Vielmehr soll die Relevanz symbolischer Handlungen erkannt werden, die in alltäglichen Verfahrensweisen genauso enthalten sind wie in speziellen symbolisch orientierten Prozeduren.[354]

Fakten sind zum einen quasi selbstverständlich in bestimmte Kontexte eingebunden und besitzen eine spezifische, offen zutage liegende rein praktische handlungs- und wirkungsbezogene Funktion. Zum anderen können Fakten interpretiert, d.h. in neue Zusammenhänge gestellt werden. Sie erscheinen in einem anderen Licht und erhalten eine neue Qualität. Symbolbasierte Verhaltenssteuerung heißt somit nicht, idealistisch zu spekulieren, sondern von empirischen Fakten auszugehen und sie zu deuten und ihren Sinn zu verstehen.[355] Als Beispiele lassen sich die 'Aufmachung' von Geschäftsberichten, die Präsentation von Fakten in internen Berichten etc. anführen. Dabei spielen der Bezugsrahmen, die Selektion der Fakten sowie die Interpretation eine nicht zu unterschätzende Rolle.[356]

Die verhaltensbeeinflussende Wirkung symbolischer Steuerung faßt PFEFFER aus der Perspektive desjenigen zusammen, auf den die verhaltenssteuernde Symbole einwirken: „The influence of appropriately chosen language, well-conducted ceremonies, and carefully designed settings can escape our conscious attention. And because our focus on the rational and the analytic, we are likely to downplay their potency. [...] But if we are not sensitive to the language, the ceremonies, and the settings, we may find ourselves at a power disadvantage without even being aware of it."[357]

b) Derivative symbolische Steuerungsmedien

Neben diesen originären symbolischen Steuerungsmedien lassen sich machtbasierte, monetäre sowie wissensbasierte symbolische Steuerungsmedien identifizieren. Im Weiteren wird die Wirkungsweise dieser derivativen symbolischen Steuerungsmedien diskutiert.

---

[353] Vgl. Neuberger, O. (1995a), S. 246.
[354] Vgl. Heinen, E. (1987), S. 117.
[355] Vgl. Neuberger, O. (1995a), S. 246.
[356] Vgl. Seite 200ff.

α) Macht als symbolisches Steuerungsmedium

Wurden generalisierte Haltungen verinnerlicht, so kann die persönliche Einflußnahme des Machtausübenden auf ein Minimum reduziert werden, weil dann das Erwartete selbstverständlich getan wird. Damit wird die Bedeutung der betrieblichen Sozialisation unterstrichen, in der das entsprechende Organisationsmitglied seine Rolle in der Organisation lernt und bestimmte Haltungen insoweit verankert werden, als diese im großen und ganzen das Verhalten weitgehend steuern, ohne daß jemand korrigierend eingreifen muß. HOFSTEDE spricht in diesem Zusammenhang vom 'Mental Program'[358]. Es läßt sich keine Instanz identifizieren, die das Organisationsmitglied in einer bestimmten Situation dazu zwingt, etwas zu unternehmen bzw. bestimmte Verhaltensweisen zu unterlassen. Sind diese generalisierten Verhaltensweisen soweit verinnerlicht, daß die persönliche Einflußnahme des Machtausübenden entfallen kann, so ist mit der unbewußt wirkenden Manipulation anderer die ökonomischste Form des Einsatzes von machtbasierten Steuerungsmedien erreicht. Der Überwachungsaufwand kann auf ein Minimum reduziert, und entsprechend weiter gefaßt kann auch die Leitungsspanne gestaltet werden. Der einzelne hinterfragt verinnerlichte Verhaltensweisen nicht mehr, da diese durch zentrale, sachliche, internalisierte und damit 'rationale' Handlungen gelenkt und überwacht werden.

β) Monetäre Anreize als symbolische Steuerungsmedien

Mit symbolischen Steuerungsmedien wie Dienstwagen, Bürogröße, Ausstattung und Lokalität, Sekretärin bzw. Assistenten, Firmenparkplatz, sowie mit anderen Symbolen wie speziellen Casinos je Hierarchiestufe, etc. wird die Wertschätzung gegenüber einem Mitarbeiter zum Ausdruck gebracht. Neben den finanziellen Vorteilen im Sinne von Nutzungsrechten ist insbesondere Status verbunden. Damit soll zum einen loyales Verhalten unterstützt werden, zum anderen dem Bedürfnis des Einzelnen nach Anerkennung und Selbstverwirklichung Rechnung getragen werden.

Weiterhin sind Mitarbeiterbeteiligungen, 'Stock Options', Gewinnbeteiligungen und 'Gain Sharing' als derivative, symbolische Steuerungsmedien anzusehen, soweit ihr symbolischer Charakter als Ausdruck der Wertschätzung bzw. Unternehmensteilhabe und zeitliche Dimension das finanzielle Wesensmerkmal dieser Steuerungsmedien übersteigt. Im Gegensatz zur bloßen Nutzung erlauben diese symbolischen Steuerungsmedien die finan-

[357] Vgl. Pfeffer, J. (1992), S. 298.
[358] Hofstede, G. (1980), S. 14.

zielle Verwertung durch den einzelnen. Wie eingangs erwähnt, wird mit Hilfe von symbolischen Steuerungsmedien versucht, eine kreative und verantwortliche Mitwirkung der Organisationsmitglieder zu erreichen. Im Vergleich zu rein finanziellen Anreizen scheinen monetär basierte symbolische Steuerungsmedien in ihrer Wirkungsweise diesen überlegen zu sein. Zur Illustration der Wirkung dieser symbolischen Steuerungsmedien führt PFEFFER eine Studie an: „A study of thirty companies in the United Kingdom that have more than 10 percent of their issued shares held by or for employees, for example, reported that these companies outperformed the FTSE All-Share index by 89 percent since [...] January 1992."[359] Mit dieser Auffassung deckt sich auch die Vorgehensweise bei Toyota, die Prämien in Form von Warengutscheinen als Ausdruck der Anerkennung anwenden. „Gift certificates require the purchase of a tangible item which continually reminds the team member and his/her family of the rewards [...] in a way that money [...] put in the bank, would not."[360]

γ) Wissensbasierte symbolische Steuerungsmedien

Der Übergang von rein wissensbasierten zu wissensbasierten symbolischen Steuerungsmedien ist fließend, da Wissen gefestigte Auffassungen über Zusammenhänge und Bilder der Realität repräsentiert. Der Symbolcharakter von Wissen drückt sich beispielsweise in der Stellung eines Organisationsmitglieds im Kommunikationsnetzwerk sowie durch die spezifischen Zugangsberechtigungen zu Datenbänken, Berichte usw. aus. Mit dem Zugang zu Wissen und der Generierung von neuem Wissen ist entsprechender Status verbunden.

Die Annahme, daß mit einem 'Mehr' an Daten auch bessere Entscheidungen getroffen werden können, drückt sich im Bemühen der 'rituellen' Sammlung von Daten und Informationen aus. Das vom internen Rechnungswesen produzierte Zahlenmaterial und ein damit verbundenes, umfangreiches internes Berichtswesen sowie das Streben nach einer fortschreitenden Verfeinerung der Kostenrechnung, das teilweise den Eindruck erweckt, es sei zum Selbstzweck mutiert, scheint weitgehend dieser Logik zu folgen. Darin drückt sich die Frage nach dem Sinn einer solchen 'rituellen Datenverarbeitung' aus, womit gleichzeitig mögliche Problembereiche symbolischer Steuerungsmedien aufgegriffen werden.

[359] Pfeffer, J. (1998), S. 218f. mit Verweis auf Donkin, R. (1992), Sharing the action without conflict, in: Financial Times, 2. Mai 1997, Seite 9.
[360] Besser, T. L: (1995), S. 389.

c) Probleme einer symbolbasierten Verhaltenssteuerung

Symbole eröffnen aufgrund ihrer geringen Spezifiziertheit große Verhaltensspielräume. Symbolische Steuerungsmedien sind interpretationsbedürftig und können mit unterschiedlichen Inhalten belegt werden. Die Aufgabe des Managements besteht darin, eine möglich einheitliche Auffassung über den Sinngehalt symbolischer Verhaltenssteuerungsmedien zu erzeugen.[361] Um diese Sinnbindung herzustellen, kann das Management Sinn in Fakten einschmelzen. Dabei bietet es sich an, auf Schablonen zurückzugreifen, welche die Gesellschaft bereithält, denn damit entfällt aufwendige Legitimationsarbeit.[362] Gelingt dies, so stellt NEUBERGER fest: „Der Gewinn durch diese Art der Steuerung ist enorm. Es werden völlig neue Komplexitätsstufen handhabbar, die bei personaler Steuerung unbeherrschbar gewesen wären."[363]

Zur Analyse der Wirksamkeit symbolischer Steuerungsmedien erscheinen aufgrund der damit eröffneten Verhaltensspielräume spieltheoretische Konzeptionen[364] als adäquate Analyseinstrumente. Für Budgetierungsprozesse hat HOFSTEDE entsprechende Ansatzpunkte aufgezeigt.[365]

Neben der Problematik der Sicherstellung einer möglichst einheitlichen Deutung der Symbole und den möglichen konfusen Verhaltensreaktionen, die durch unklare Symbole hervorgerufen werden können, wirkt die Verhaltenssteuerung mittels symbolischer Steuerungsmedien nachhaltig. Aufgrund der internalisierten Verhaltensmuster können Widerstände gegenüber notwendigen Veränderungen entstehen und negative Verhaltenskonsequenzen hervorrufen. Zur Einschätzung dieses Veränderungsbedarfs leistet das entwickelte Drei-Ebenen-Modell einen Beitrag.

Im Rahmen der Betrachtung des Einsatzes symbolischer Steuerungsmedien zeigt sich die Einbindung des Unternehmens zwischen individueller und Gesellschaftsebene. Die betriebliche Sozialisation ist wesentliches Element der Herausbildung und Sicherstellung der Verwendung von symbolischen Steuerungsmedien. Dabei spielen zum einen persönliche Faktoren eine bedeutende Rolle. Inwieweit ein neues Organisationsmitglied sich mit einer vorgefertigten Rolle identifiziert, hängt im wesentlichen von Persönlichkeitsfaktoren ab, die diese Person mitbringt. Insbesondere sei auf die entsprechenden Menschenbilder

---

[361] Vgl. Heinen, E. (1987), S. 188.
[362] Vgl. Neuberger, O. (1995a), S. 254.
[363] Neuberger, O. (1995a), S. 254.
[364] Vgl. für verbal analytische Konzeptionen beispielsweise Crozier, M.; Friedberg, E. (1979), S. 56ff. bzw. Ortmann, G.; Windeler, A.; Becker, A.; Schulz, H.-J. (1990), S. 58ff. zur Konzeption von Routine- und Innovationsspielen.
[365] Vgl. Hofstede, G. H. (1970).

und Motivationstheorien verwiesen. Zum anderen ist jedoch auch die Ebene der Gesellschaft für das Unternehmen von Relevanz. Dies läßt sich beispielsweise anhand der sogenannten Wertewandeldiskussion belegen. Unternehmen sind daran interessiert zu erfahren, von welchen Werthaltungen zukünftige Organisationsmitglieder geprägt sind. Entsprechend sind andere Motivationstechniken vonnöten, wenn heutige junge Generationen mehr von hedonistischen Neigungen als von traditioneller Pflichtethik (Pünktlichkeit, Gehorsam, Leistung, etc.) geprägt sind. Ziel ist es jedoch, Zugang zu finden, um ein entsprechendes Rollenverständnis und dementsprechende Werthaltung bei den jeweiligen Organisationsmitgliedern hervorzurufen, so daß symbolische Instrumente der Verhaltenssteuerung vorrangig eingesetzt werden können. Dies läßt sich damit begründen, daß durch den Einsatz symbolischer Instrumente zur Verhaltenssteuerung sozusagen 'Reibung' aus dem unternehmensinternen Steuerungsprozeß genommen wird. Der Widerstand gegen 'harte', direkte Steuerungsmaßnahmen wird durch Selbstidentifikation, hervorgerufen durch 'weiche', indirekte, internalisierte Werthaltungen, ersetzt. Die Mitarbeiter identifizieren sich mit ihrem Aufgabenfeld und den entsprechenden Entwicklungsmöglichkeiten, die ihnen in einem Unternehmen geboten werden. Durch die Abstimmung symbolischer Steuerungsmedien auf die persönlichkeitsgebundenen und internalisierten Werthaltungen wird der Mitarbeiter auf der Ebene der Selbstverwirklichung angesprochen, wodurch die wohl effektivste, da auf der Persönlichkeitsebene wirkende, als auch effizienteste, da selbstinduzierte und durch den Einsatz komprimierter Kommunikation durch Symbole erzielte Beeinflussung des Verhaltens erzielt wird.

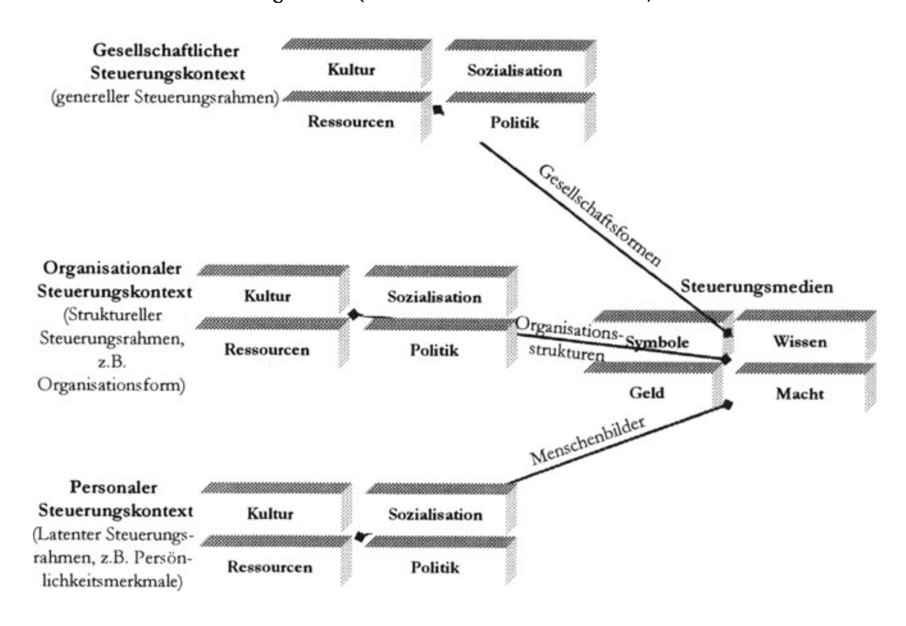
V. Erweiterung des Grundmodells zum Steuerungsmodell

Das Drei-Ebenen-Modell stellt die Verbindung zwischen den gesellschaftlichen, organisationalen und personalen Steuerungskontexten her. Damit werden der generelle Steuerungsrahmen der Gesellschaft, der von der Gesellschaftsform bestimmt ist, der strukturelle Steuerungskontext, welcher von der Organisation geprägt ist und sich in bestimmten Organisationsformen manifestiert, sowie der personale Kontext charakterisiert. Die Koppelung der Kategorien der Persönlichkeitsebene an die vorherrschenden Inhaltstheorien der Motivation eröffnet den Zugang zu den Beweggründen, die bestimmte Verhaltensweisen hervorrufen. In engem Zusammenhang mit den Verhaltenstheorien stehen die verschiedenen Menschenbilder, welche Hypothesen über den Bedeutungszusammenhang der verschiedenen Bedürfnisse zum Ausdruck bringen. Basierend auf dieser Vernetzung von Steuerungskontext und Individuum lassen sich Macht, Geld, Wissen und Symbole als Steuerungsmedien zur Beeinflussung von Verhaltensweisen identifizieren. Die Verhaltenswirkungen, hervorgerufen durch die verschiedenen Steuerungsmedien, werden im organisationalen Kontext mit Fokus auf das interne Rechnungswesen analysiert. Die möglichen Interdependenzen, die zwischen verschiedenen Gesellschaftsformen und der Effektivität von Steuerungsmedien bestehen, werden gemäß der Konzentrierung auf das interne Rechnungswesen weitestgehend ausgeklammert, d.h. das gesellschaftliche Umfeld wird als gegeben betrachtet.

Die Steuerungsmedien sind nicht im Sinne eines linearen Übergangs von Macht über monetäre Anreize hin zu Wissen und Symbolen zu verstehen. Steuerung setzt eine Beziehung zwischen zwei Parteien voraus, welche mehr oder weniger deutlich von Macht geprägt ist oder sich auf gemeinsame Interessen stützt. Daraus resultieren faktische oder rechtliche Abhängigkeiten, die durch Verträge konstituiert werden oder sich aufgrund von Selbstbindung ergeben. Zur Beeinflussung des Verhaltens können gezielt verschiedene Steuerungsmedien herangezogen werden. Dabei lassen sich Medien der Fremdsteuerung – wie Macht und monetäre Anreize – von Steuerungsmedien zur Induzierung der Selbststeuerung wie Wissen und Symbole abgrenzen.

Mit der Einbeziehung der verhaltenstheoretischen Grundlagen, insbesondere der Steuerungsmedien Geld, Macht, Wissen und Symbole entsprechend der zugrundegelegten Kategorien Ressourcen, Politik, Sozialisation und Kultur wird das Drei-Ebenen-Modell zum Steuerungsmodell erweitert.

Abb. 17: Verhaltenssteuerungsmodell (Erweitertes Drei-Ebenen Modell)



Quelle: Eigene Darstellung

Die zugrundeliegende interaktionistische Sichtweise bewahrt zunächst davor, Verhaltensaspekte des internen Rechnungswesens ausschließlich auf Persönlichkeitsmerkmale zurückzuführen, wie dies beispielsweise in den 'Eigenschaftstheorien' erfolgt bzw. – als anderes Extrem – ausschließlich kontextdeterminiert zu betrachten. Damit soll verhindert werden, daß basierend auf partiell zutreffenden Verhaltensannahmen generalisierte Deutungen konkreter Handlungen vorgenommen und ungesicherte Gestaltungskonsequenzen, insbesondere für das interne Rechnungswesen, daraus abgeleitet werden.

Aufgrund der Interdependenzen von Steuerungsumfeld, Persönlichkeitsmerkmalen der Steuerungsobjekte und der Wirkungen der Steuerungsmedien sind Verhaltenswirkungen nicht monokausal auf bestimmte Persönlichkeitsmerkmale, Kontexte oder auf bestimmte Verhaltenssteuerungsmedien zurückzuführen. Mit Hilfe des Modells sind jedoch strukturierte Abschätzungen von Verhaltenswirkungen möglich. Das um die Steuerungsmedien erweiterte Drei-Ebenen-Modell erlaubt die im internen Rechnungswesen implizit bzw. explizit enthaltenen Verhaltenshypothesen zu analysieren, auf ihre Plausibilität hin zu überprüfen und zu bewerten bzw. mögliche Problembereiche aufzuzeigen. Dies ist Gegenstand des nächsten Hauptkapitels.

Anwendung des erweiterten Drei-Ebenen-Modells auf verschiedene Paradigmata des internen Rechnungswesens

Das zum Steuerungsmodell erweiterte Drei-Ebenen-Modell ermöglicht die Analyse der Verhaltensaspekte des internen Rechnungswesens im Zusammenhang von Steuerungskontext, Steuerungsobjekt und Steuerungsmedium. Dieses Modell konstituiert die Grundlage der Analyse der Verhaltensaspekte des internen Rechnungswesens in der Anwendung auf verschiedene Paradigmata.

Zunächst wird der Paradigmabegriff geklärt und die Möglichkeit einer paradigmaübergreifenden Anwendung eines Modells erörtert.

Am Beispiel der Lehrbuchdarstellung der Kostenrechnung werden die Annahmen des traditionellen Paradigmas diskutiert. Die Hypothesen des strukturell funktionalistischen Paradigmas werden anhand der Neuen Institutionenökonomie, insbesondere der Principal Agent Theorie, durchleuchtet. Im weiteren sind der symbolische Interaktionismus, welcher dem subjektiv interpretativen Paradigma zugerechnet wird, sowie die 'Labor Process Debate', welche dem radikal strukturalistischen Paradigma entstammt, Gegenstand der Untersuchung. Die Analyse des postmodernen Paradigmas sowie eine tabellarische Gegenüberstellung der Ergebnisse schließen dieses Kapitel ab.

I. Der Paradigmabegriff

Nachfolgend soll das 'Behavioral Accounting' aus der Perspektive von verschiedenen Paradigmata betrachtet werden, wodurch es unerläßlich erscheint, auch auf den Begriff des Paradigma einzugehen. Der Begriff Paradigma stammt aus der griechischen Rhetorik, in der ein Paradigma eine durch einen positiven oder negativen Beleg gekennzeichnete typische Gegebenheit bezeichnete. KUHN führte den Begriff des Paradigmas in die wissenschaftstheoretische Diskussion ein und definiert ihn wie folgt: „Ein Paradigma ist das, was den Mitgliedern einer wissenschaftlichen Gemeinschaft gemeinsam ist, und umgekehrt besteht eine wissenschaftliche Gemeinschaft aus Menschen, die ein Paradigma teilen."[366] Nach KUHN besteht eine wissenschaftliche Gemeinschaft aus Fachleuten eines Spezialgebiets, die ähnlich ausgebildet sind und entsprechende Konformitätsprozesse durchlaufen haben. Diese wissenschaftlichen Gemeinschaften sind durch ein enges Kommunikationsnetz gekennzeichnet und die fachlichen Urteile in den entscheidenden forschungsleitenden Grundsätzen sind relativ einheitlich.[367]

Ein Paradigma, das die 'Wirklichkeitssicht' dieser Gemeinschaft beschreibt, wurde zunächst von KUHN auf 21-fache Weise eingeführt:[368] „1) Als eine allgemein anerkannte wissenschaftliche Errungenschaft, 2) als einen Mythos, 3) als eine 'Philosophie' oder Konstellation von Fragen, 4) als ein Handbuch oder als ein klassisches Werk, 5) als eine ganze Tradition und in gewissem Sinn als ein Modell, 6) als eine wissenschaftliche Errungenschaft, 7) als eine Analogie, 8) als eine erfolgreiche metaphysische Spekulation, 9) als ein akzeptiertes Muster im gemeinsamen Gesetz, 10) als eine Quelle von Werkzeugen, 11) als eine maßgebende Illustrierung, 12) als ein Plan oder als ein Typus der Ausrüstung, 13)als ein anomales Päckchen von Karten, 14) als eine Werkzeugmaschinen-Fabrik, 15) als eine Gestalt-Figur, 16) als eine Reihe von politischen Institutionen, 17) als ein 'Maßstab', angewendet auf Quasi-Metaphysik, 18) als ein organisatorisches Prinzip, das selbst die Wahrnehmung beherrschen kann, 19) als ein allgemeiner epistemologischer Gesichtspunkt, 20) als eine neue Art zu sehen, 21) als etwas, was weite Bereiche der Realität definiert."[369]

ECKBERG/HILL haben diese Vieldeutigkeit auf drei Hauptbedeutungen reduziert. Demnach können Paradigmata anhand der zugrundeliegenden Weltbilder, mittels der

[366] Kuhn, T. S. (1997), S. 187f.
[367] Vgl. Kuhn, T. S. (1997), S. 189.
[368] Vgl. Kuhn, T. S. (1997), S. 193ff.
[369] Vgl. Masterman, M. (1974), S. 61ff.

exemplarischen Vorgehensweise und mit Hilfe soziologischer Kriterien identifiziert werden.[370]

Ein Paradigma „consists of practices and discourse linked in a dialectic unity. We understand the paradigm to the extend that we can use it to account for and anticipate the practices in the community“[371]. Einerseits steht der Terminus 'Paradigma' für die Konstellation von Meinungen, Werten, Methoden usw., die von den Mitgliedern einer Gemeinschaft geteilt werden. Andererseits bezeichnet der Begriff des Paradigma ein Element in dieser Konstellation, die konkreten Problemlösungen, die, als Vorbilder oder Beispiele gebraucht, explizite Regeln als Basis für die Lösung der übrigen Probleme der 'normalen Wissenschaft' ersetzen können.[372] Folglich wird die Grundlage eines Paradigmas nicht mehr in Frage gestellt.

Die Forschung innerhalb eines Paradigmas wird von KUHN als 'Normalwissenschaft' bezeichnet.[373] Das Ziel der Forschung liegt darin, die Reichweite zu vergrößern bzw. die Exaktheit zu erhöhen. Deshalb werden theoretisch, formal-logisch und empirisch immer aufwendigere Arbeiten zur Verfeinerung des Paradigmas durchgeführt.[374] Damit gibt ein Paradigma dem Forscher Kriterien an die Hand, auf welche Probleme er eingeht, wie er eine Theorieauswahl vornimmt und mit welchen Methoden und Denkansätzen diese Probleme, die auch als 'Rätsel' bezeichnet werden, angegangen werden. Gleichzeitig wird damit vorgegeben, welche Probleme oder Theorien als metaphysisch abgelehnt werden bzw. als Problemstellung einer anderen Wissenschaft betrachtet bzw. nicht wahrgenommen werden. Entsprechend ist die 'Normalwissenschaft' stets auf die durch das Paradigma vorstrukturierte Verdeutlichung der Phänomene gerichtet und konzentriert sich auf die Anwendung der durch das Paradigma vorgegebenen Theorien. Die 'Normalwissenschaft' versucht die komplexe Welt nach dem gültigen Paradigma zu erfassen und zu ordnen, wobei das Hauptaugenmerk auf der Verfeinerung von Beobachtungstechniken und der Reformulierung von Theorien liegt. Dabei gelangt die 'Normalwissenschaft' zu immer diffizileren Phänomenen gemäß den methodologischen, begrifflichen, theoretischen und instrumentellen Regeln des Paradigmas.

Obwohl ein Paradigma nicht vollständig und explizit charakterisiert ist, werden im Rahmen der Ausbildung und Sozialisation eines Wissenschaftlers Methoden, Techniken und Standards eines Paradigmas internalisiert, wodurch sich ein Wissenschaftler bestimmter

[370] Vgl. Eckberg D. L.; Hill, L. Jr. (1979) S. 926ff.
[371] Benson, J. K. (1983), S. 36.
[372] Vgl. Kuhn, T. S. (1997), S. 186.
[373] Vgl. Kuhn, T. S. (1997), S. 38.
[374] Vgl. hierzu und zu den folgenden Ausführungen Kastrop, C. (1993), S. 64ff.

wissenschaftlicher Attribute bzw. des forschungsleitenden Paradigmas nicht immer bewußt ist. Man spricht in diesem Zusammenhang von 'stillschweigendem Wissen'.[375]

Wird ein Paradigma nicht mehr als tragfähig betrachtet bzw. tritt ein neues Paradigma in Konkurrenz zu dem bestehenden Paradigma, so wird häufig der Versuch unternommen, einen genauen Satz von instrumentellen, theoretischen und methodologischen Kriterien zu bestimmen, um das Paradigma gegen die Alternative zu verteidigen. Häufig wird erst in einer solchen Situation eine formale Kodifizierung und Axiomatisierung dieser Kriterien vorgenommen.[376]

Wissenschaftliche Umwälzungen großen Ausmaßes, die an den Fundamenten des Paradigmas rütteln, führen zu 'wissenschaftlichen Revolutionen'. Der entscheidende Wendepunkt der 'normalwissenschaftlichen' Forschung wird nach der Terminologie KUHNs als 'Paradigmawechsel' bezeichnet. Ausgangspunkt hierfür ist das Auftreten von Anomalien im Wissenschaftsprozeß. Anomalien entstehen durch das Auftauchen von grundlegend neuen Problemen, Fakten und Theorien, die sich innerhalb des Paradigmas nicht mehr lösen lassen oder mit Hilfe des Paradigmas nicht mehr interpretiert werden können. Kennzeichnend für eine Anomalie ist die Erkenntnis, daß die von einem Paradigma generierte 'normalwissenschaftliche' Erwartung im Sinne einer erfolgreichen Problemlösung nicht eintritt.[377]

Innerhalb eines Paradigmas führt die Professionalisierung zur weitgehenden Beschränkung der Wahrnehmung. Je gefestigter das bestehende Paradigma bereits ist, desto problematischer ist die Wahrnehmung und Verarbeitung von Anomalien. Daraus, und aus der hohen instrumentellen Exaktheit eines etablierten Paradigmas resultieren Widerstände gegen eine entsprechende Anpassung, da dadurch der Verlust von bereits Errungenem befürchtet wird. Dieser traditionsorientierte Widerstand bewahrt ein Paradigma und dessen wissenschaftliche Gemeinschaft vor allzu schneller Revision und Anpassung, wodurch sich eine gewisse Schutzfunktion des traditionsorientierten Widerstands ergibt. Neue Theorien und Fakten müssen erst langsam bis in den Kern des Paradigmas vordringen.[378] Solange sich die Methoden des Paradigmas als fähig erweisen, die Anomalien abzuwehren oder zu lösen – oftmals unter weiterer Entwicklung und Spezialisierung der 'Werkzeuge' – ist ein Abweichen vom Standard eine ineffiziente Extravaganz.[379] KUHN betrachtet Falsifikationen als wesentliches Indiz für Anomalien. Im Gegensatz zu POPPER schließt

[375] Vgl. Chalmers, A. F. (1994), S. 95.
[376] Vgl. Kuhn, T. S. (1997), S. 61f., bzw. Chalmers, A. F. (1994), S. 95.
[377] Vgl. Kuhn, T. S. (1997), S. 65.
[378] Vgl. Kuhn, T. S. (1997), S. 78.
[379] Vgl. Kuhn, T. S. (1997), S. 89.

er jedoch aus, daß Falsifikationen ausreichend sind, um ein Paradigma und dessen Theorien endgültig abzulehnen.[380] „Wenn jede einzelne Nichtübereinstimmung ein Grund für die Ablehnung einer Theorie wäre, müßten alle Theorien allezeit abgelehnt werden."[381]

Versagen interne Lösungsmechanismen wie Verarbeitung oder Verdrängung von Anomalien, so führen diese auf lange Sicht zu einer wissenschaftlichen Krise. Die Anomalien dringen tief in den Kernbereich des Paradigmas vor und führen zu dauerhaftem Unvermögen Problemlösungen zu finden. Nach KUHN sind dabei umfangreiche Wucherungen der zentralen Theorien im Paradigma, die letztendlich die Anomalien nicht abwehren können, sicheres Symptom einer Krise.[382] So können metatheoretische Diskussionen, der Ausdruck einer offenen Unzufriedenheit, das Zufluchtsuchen bei der Philosophie und die Grundlagendiskussionen, als Indikatoren für einen Übergang von 'normaler' zu 'außerordentlicher' Forschung betrachtet werden.[383]

Schließlich entsteht nach und nach bei einzelnen Forschern oder einer kleinen Gruppe ein neues Paradigma, das dann das alte ablöst. Der Übergang wird jedoch nicht durch Logik und Experiment absolut rational oder objektiv entschieden. Das hierbei entscheidende Kriterium ist das subjektive Urteil der Wissenschaftler, der Glaube an die Funktionalität eines neuen Paradigmas in einer wissenschaftlichen Gemeinschaft.[384]

Daraus folgt eine spezifische Sichtweise bezüglich des wissenschaftlichen Fortschritts. Ein Paradigmawechsel ist sowohl mit 'Gewinnen' als auch 'Verlusten' verbunden, denn nach KUHN bewegt sich die Wissenschaft niemals auf eine finale 'Wahrheit' oder 'Realität' hin; es kann sogar zu Rückschritten im Sinne des kritischen Rationalismus kommen. „Um es genauer zu sagen: wir müssen vielleicht die – ausdrückliche oder unausdrückliche – Vorstellung aufgeben, daß der Wechsel der Paradigmata die Wissenschaftler und die von ihnen Lernenden näher und näher an die Wahrheit heranführt."[385] Folglich kann Fortschritt nur innerhalb der 'Normalwissenschaft' eines Paradigmas stattfinden, gemessen an den relativen Maßstäben eines Paradigmas. Wissenschaft kann somit nicht als kumulativer Prozeß der Wissenszunahme beschrieben werden; die soziologischen und psychologischen Strukturen eines Paradigmas dominieren die vorhandenen forschungslogischen Strukturen.[386]

[380] Vgl. Kuhn, T. S. (1997), S. 90 und S. 175f.
[381] Kuhn, T. S. (1997), S. 175.
[382] Vgl. Kuhn, T. S. (1997), S. 83.
[383] Vgl. Kuhn, T. S. (1997), S. 103.
[384] Vgl. Kuhn, T. S. (1997), S. 107.
[385] Kuhn, T. S. (1997), S. 182.

Entsprechend problematisch gestalten sich damit die Diskussionen zwischen Vertretern verschiedener Paradigmata. Ausgehend von seinem Paradigma kann kein Forscher hoffen, einem anderen Wissenschaftler, der einem anderen Paradigma verhaftet ist, die Überlegenheit seines Paradigmas zu beweisen. Hierzu müßte er den anderen dazu bewegen, die Welt durch die 'Brille' des fremden Paradigmas zu betrachten. Entsprechend kann die Überlegenheit eines Paradigmas nie bewiesen, sondern nur geglaubt werden.[387] Für KUHN zerteilt sich damit die wissenschaftliche Welt in Paradigmata, die von unterschiedlichen Weltbildern ausgehen und eine Reihe von Vorgehensweisen zur Lösung der Probleme bzw. 'Rätsel' des eigenen Paradigmas umfassen. Ein neues Paradigma stellt eine neue Wirklichkeitssicht dar. Nach KUHN bestehen zwischen den rivalisierenden bzw. aufeinanderfolgenden Paradigmata notwendigerweise unvereinbare Gegensätze, wodurch sich die verschiedenen Paradigmata nicht theoretisch verknüpfen oder ineinander überführen lassen.[388]

Damit wird die Frage der Zulässigkeit der kontextübergreifenden Verwendung von Aussagen aufgeworfen, die für den weiteren Gang der Arbeit bedeutsam ist. Die eingangs angesprochene interdisziplinäre Vorgehensweise zur Betrachtung des 'Behavioral Accounting' – in Anlehnung an eine „pragmatic mediation"[389] – erfordert die Einbeziehung von Aussagen und Ergebnissen anderer Disziplinen in die eigene Forschung. Gleichsam wird damit die Frage nach der Legitimität interdisziplinärer Forschung aufgeworfen, die hier im Rahmen der Kommensurabilitätsproblematik geprüft werden soll.

Im Rahmen der von KUHN wesentlich geprägten Paradigmadiskussion steht somit die von KUHN und FEYERABEND im Zusammenhang mit dieser Diskussion entwickelte These der Inkommensurabilität von Paradigmata bzw. Kontexten zu Diskussion.

Nach der Inkommensurabilitätshypothese sind Theorien unterschiedlicher Kontexte, unterschiedlicher Paradigmata aufgrund der spezifischen Funktion von Kontexten zur Bedeutungsfindung nicht in ihren Wahrheitsansprüchen vergleichbar oder ineinander übersetzbar. Nach Welsch besteht im Kern jedenfalls keine Übersetzbarkeit.[390]

Die interdisziplinäre Vorgehensweise im Rahmen der Arbeit erfordert daher gewissermaßen ein Aufweichen oder eine Entkräftung der Inkommensurabilitätshypothese. Hierzu sollen Perspektiven der (partiellen) Übertragungs-, Vermittlungs-, und Integra-

[386] Vgl. Kastrop, C. (1993), S. 69.
[387] Vgl. Kuhn, T. S. (1997), S. 159.
[388] Vgl. Kuhn, T. S. (1997), S. 115.
[389] Hassard, J. (1990), S. 230.
[390] Welsch, W. (1987), S. 268.

tionsfähigkeit zwischen den verschiedenen Kontexten eröffnet werden. Entsprechend wird im Rahmen dieser Arbeit die These der gemäßigten Kommensurabilität vertreten.[391] Ansatzpunkte für eine gemäßigte Kommensurabilität finden sich insbesondere bei HASSARD.[392]

Ausgangspunkt für die folgenden Überlegungen ist die Perspektive eines Beobachters. Ihrem Ursprung nach kann 'Beobachtung' als die Bewerkstelligung von Unterscheidung gesehen werden, da nur etwas beobachtet werden kann, wenn dessen Abgrenzbarkeit von Umwelt gegeben ist. Sollen nun verschiedene Paradigmata betrachtet werden, so muß gegenüber diesen eine 'Außenperspektive' eingenommen werden. Beobachtung und menschliche Erkenntnis sind jedoch stark vom eigenen 'Erkenntnisapparat' abhängig und damit auch an die Selbstreferenz des Beobachters geknüpft.[393] Im Rahmen der Paradigmadiskussion wurde jedoch deutlich, daß sich der Beobachter im Hinblick auf die eigene Welt in einer Binnenperspektive befindet und damit weder die Welt als Ganzes thematisieren, noch eine objektive Einstellung ihr gegenüber erlangen kann. Das Fehlen von durchgehenden Ordnungs- bzw. Rationalitätskriterien für ein In-Beziehung-Setzen führt zu sogenannten 'blinden Flecken', die der Beobachter nicht wahrnimmt; generalisierbare Referenz ist nicht erreichbar. Entsprechend muß ein Forscher in die 'Außenperspektive' wechseln und sich mit zunächst fremden Kontexten auseinandersetzen. Auf diese Weise können die Kriterien des ursprünglichen Kontextes hinterfragt werden und dadurch 'blinde Flecken' aufgedeckt werden.[394] POPPER drückt dies wie folgt aus: „Ich gebe zu, daß wir zu jeder Zeit Gefangene im Rahmen unserer Theorien, unserer Erwartungen, unserer früheren Erfahrungen und unserer Sprachen sind. Aber [...] versuchen wir, so können wir zu jeder Zeit aus unserem Rahmen ausbrechen. Zugegeben, wir werden uns wieder in einem Rahmen befinden, aber dieser wird doch besser und geräumiger sein; und wir können auch aus diesem letzteren zu jeder Zeit wieder ausbrechen.[395]

Durch die Beobachtung eines Systems durch ein anderes System, was auch als 'Beobachtung zweiter Ordnung' bezeichnet wird, können auch die Beschränkungen betrachtet werden, die dem beobachteten System durch seine eigene Operationsweise auferlegt sind.[396] Durch die Übersetzungen zwischen den verschiedenen Kontexten bzw. Paradigmata soll der Gehalt und die Reichweite der ursprünglichen Aussagen weiterentwickelt werden. Dabei wird der jeweils ursprüngliche Kontext mit seinen Prämissen und Beurtei-

---

[391] Vgl. hierzu und zu den folgenden Ausführungen Heinl, M. (1996), S. 46ff.

[392] Hassard, J. (1993), S. 84f.

[393] Luhmann verwendet die Begriffe Referenz und Beobachtung annähernd synonym; Vgl. Luhmann, N. (1984), S. 596.

[394] Vgl. Heinl, M. (1996), S. 47.

[395] Popper, K. (1974a), S. 56.

lungskriterien anhand eines neuen, umfassenderen Bezugrahmens relativiert.[397] Das entwickelte Steuerungsmodell stellt einen entsprechenden Bezugsrahmen dar und läßt sich in diesem Sinne paradigmaübergreifend interpretieren.

Unbestritten ist, daß Beobachtungen eine gewisse Kontextbezogenheit aufweisen, jedoch ist es nach der gemäßigten Kommensurabilitätshypothese möglich, daß innerhalb eines Kontextes erkannte Problemsituationen, die in anderen Kontexten nicht als Problem erkannt werden, sogenannte 'blinde Flecke', zu betrachten. Versucht ein Wissenschaftler einen 'Referenzpunkt' zu ermitteln, so reicht die alleinige Betrachtung verschiedener Binnenperspektiven (Paradigmata) nicht aus. Neben dem Wechsel zwischen verschiedenen Binnenperspektiven sollte auch zeitweilig eine Position in der 'Außenperspektive' bezogen werden. Allerdings ist auch diese Außenperspektive wieder durch eine spezifische, kontextbezogene Probleminterpretation gekennzeichnet. Dies relativiert sich jedoch insofern, als sich der Forscher nicht permanent in der Außenperspektive befindet; es werden auch verschiedene Binnenperspektiven anderer Forschungsbereiche eingenommen. Dadurch eröffnen sich gegebenenfalls auch Möglichkeiten zur Übersetzung zwischen verschiedenen Kontexten.[398]

Für die sprachliche Transformation zwischen verschiedenen Kontexten wird ein bestimmter, stets vorhandener Minimalkonsens unterstellt. Dies läßt sich auf WITTGENSTEIN zurückführen, der zwischen einer allgemeinen Sprache (Umgangssprache) und weiteren z.B. fachgebundenen Sprachspielen unterscheidet. Umgangssprache bedarf keinerlei Rechtfertigung, da sie nur zur Verständigung gebraucht wird; sie ist die Voraussetzung für das 'Verständlichmachen' aller weiteren Sprachen. Damit kann sie als das Fundament jeglichen menschlichen Wissens betrachtet werden.[399] Basierend auf diesem Grundverständnis ermöglicht die 'Umgangssprache' als 'Metasprache' die Überwindung der Kontextgrenzen und damit die Kommunikation zwischen Vertretern verschiedener Paradigmata.

Die Grundannahme der in dieser Arbeit vertretenen interdisziplinären, metatheoretisch und metamethodologisch verstandenen Forschungsperspektive ist gemäß der gemilderten Inkommensurabilitätshypothese, daß Paradigmata nicht generell inkommensurabel oder unvereinbar sind. Die strenge Form der Inkommensurabilitätshypothese wird daher durch

[396] Luhman, N. (1990), S. 5ff.
[397] Vgl. Heinl, M. (1996), S. 48.
[398] Vgl. Heinl, M. (1996), S. 48f.
[399] Vgl. Wittgenstein, L. (1984), 53ff.

eine 'gemäßigte Form der Integrationsfähigkeit' von Begriffen, Methoden oder Modellen verschiedener Disziplinen ersetzt.[400]

Der eingangs zitierte Vorwurf,[401] eine fruchtbare Integration von verhaltenswissenschaftlichen Erkenntnissen in die Betriebswirtschaftslehre würde im Rahmen der Kommunikation ein Abrücken von der Fachterminologie auf die Ebene der Umgangssprache erfordern, wird positiv umgedeutet, indem Umgangssprache gleichzeitig eine fachübergreifende Kommunikationsbasis bieten kann. So ist demnach nicht von einer grundsätzlichen Inkommensurabilität von Verhaltenswissenschaften und Betriebswirtschaftslehre auszugehen und eine gemeinsame Basis – wenn auch zunächst auf dem Niveau der Umgangssprache – gegeben. Mittel- und langfristig kann aufgrund von Lernprozessen jedoch wieder mit der Etablierung fachspezifischer Terminologie gerechnet werden, die dann aber noch so allgemeinverständlich sein soll, so daß Kommunikation nicht nur zwischen Betriebswirten und Verhaltenswissenschaftlern, sondern auch mit allen vom internen Rechnungswesen betroffenen Personen, wie z.B. auch Techniker, Ingenieure, Produktdesigner, Marketingspezialisten usw. möglich ist und damit auch die Bedeutung verhaltensrelevanter Aspekte der Kostenrechnung zum Tragen kommt.

Was nicht verstanden wird, wird tendenziell abgelehnt und damit kann ein noch so ausgefeiltes verhaltenssteuerndes Kostenrechnungsinstrument, das nicht kommunizierbar ist, nicht zu den intendierten Wirkungen führen, sondern als einzige Verhaltenskonsequenz Ablehnung hervorrufen.

Mit der Anwendung des Modells auf die verschiedenen Paradigmata, von denen letztendlich auch das interne Rechnungswesen geprägt wird, steht nicht die umfassende Darstellung der verschiedenen Paradigmata, ihre Entstehungsgeschichten, Kern- und Randbereiche sowie der Abgrenzungsproblematik zwischen den verschiedenen Paradigmata, die implizit oder explizit den verschieden Strömungen der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften zugrunde liegen, im Vordergrund. Vielmehr geht es um eine Skizzierung ausgewählter exemplarischer Positionen und ihrer Relevanz bezüglich des 'internen Rechnungswesens'.
Die verschiedenen, teilweise widersprüchlichen Perspektiven, von denen aus das 'Behavioral Accounting' betrachtet werden kann, sind von den ihnen zugrundeliegenden Hypothesen und Philosophien geprägt. Entsprechend vielschichtig sind die Verhaltensannahmen, die implizit oder explizit jeweils getroffen werden. Sie sind eingebettet in einen Kranz von weiteren Annahmen, die den jeweiligen Paradigmata und den kor-

[400] Vgl. zu dieser Möglichkeit auch Mayntz, R. (1991), S. 55.

respondierenden Theorien zugrunde liegen. Entsprechend werden diese Grundannahmen herausgearbeitet und mit Hilfe des Verhaltenssteuerungsmodells strukturiert und hinsichtlich der Verhaltenswirkungen analysiert. Hierzu wird das Modell im wesentlichen auf die Lehrbuchdarstellung der Kostenrechnung, die Principal-Agent Theorie, den symbolischen Interaktionismus, auf die 'Labor-Process Debate', einer 'radikal-kritischen' Theorie sowie auf die 'Postmoderne' angewandt. Die jeweiligen zugrundeliegenden Perspektiven werden mit Hilfe des Modells durchleuchtet und strukturiert. Damit werden Verhaltenshypothesen offengelegt, das Problemverständnis hinsichtlich der Verhaltensaspekte des internen Rechnungswesens analysiert und sowohl Möglichkeiten als auch Grenzen einer Verhaltenssteuerung aufgezeigt.

[401] Vgl. die Ausführungen auf Seite 4f.

II. Traditionelles Paradigma des internen Rechnungswesens

„Every subject is governed by its framework.“[402] Wir alle stehen auf den Schultern von Riesen.[403] Damit wird ausgedrückt, daß jede Aussage in Zusammenhang mit implizit oder explizit getroffenen Annahmen steht. Mit dem Terminus 'traditionelles Paradigma' wird verdeutlicht, daß das interne Rechnungswesen im Zusammenhang mit Traditionen und in deren historischen Entwicklung zu verstehen ist. Das traditionelle Paradigma spiegelt sich insbesondere in den Lehrbüchern und deren weitgehend übereinstimmenden Kerninhalten wider. Die historischen Bezüge des internen Rechnungswesens,[404] so wie es sich in den Lehrbüchern darstellt, ist eng mit den historischen Wurzeln der Organisationslehre verknüpft.

Die Geschichte der Organisationslehre beginnt mit den sogenannten klassischen Organisationstheorien.[405] Der administrative Ansatz von Frederick W. TAYLOR (1856-1915) und Henri FAYOL (1841-1925) entwickelte sich aus der mechanistisch physiologischen Betrachtungsweise. TAYLORs Ziel war die Steigerung der Effizienz menschlicher Arbeitsweise im mechanischen Betrieb. Seine Grundideen basierten auf hoher Arbeitsteilung, physiologisch richtiger Arbeitsausführung, sowie auf dem Prinzip einer leistungsfördernden Lohnpolitik.[406] Im engen Zusammenhang hiermit ist die Lehrauffassung des internen Rechnungswesens, beispielsweise mit der Bildung von Kostenstellen oder hinsichtlich der Standardkostenrechnung, zu sehen. „[O]ne cannot read F. W. Taylor's paper of 1903 on Shop Management without noticing that it contains many of the essential elements of what would later became standard costing.“[407]

In den Grundannahmen des traditionellen Paradigmas zum internen Rechnungswesen, den Auffassungen, wie sie sich in Lehrtexten wiederfinden, zeigen sich weitere Parallelen zur Organisationslehre. Dies reflektiert auch die Auffassung von PFAFF/WEBER, die eine Entwicklung der Kostenrechnung vom Instrument der Preiskalkulation zur Verringerung einer Informationsasymmetrie zwischen Anbieter und Nachfrager bzw. als Instrument zur Willensdurchsetzung der Instanz, hin zum Instrument der Koordination dezentraler Entscheidungsträger skizzieren.[408]

[402] Puxty, A. G. (1993), S. 3.
[403] Vgl. Merton, R. K. (1980).
[404] Vgl. zu den Wurzeln des internen Rechnungswesens beispielsweise Pfaff, D. (1993), S. 24ff.
[405] Vgl. Hoffmann, F. (1976), S. 70ff.
[406] Vgl. Taylor, F. W. (1913), S. 7ff.
[407] Miller, P.; O'Leary, T. (1987), S. 251.
[408] Vgl. Pfaff, D.; Weber, J. (1998), S. 153ff. bzw. Seite 161.

1. Grundannahmen

Das interne Rechnungswesen dient der zahlenmäßigen Abbildung der internen Unternehmensprozesse in der Nachschau, in der Gegenwart und in der Vorschau. Dabei wird in den Lehrbüchern das interne Rechnungswesen aus der Perspektive der Organisation dargelegt. Die Organisation stellt sich als relativ geschlossene Einheit dar. Entsprechend fokussiert die Lehrbuchdarstellung auf die Mesoebene des Modells. Wechselseitige Beeinflussungsmöglichkeiten zwischen Makro, Mikro- und Mesoebene werden kaum thematisiert, so daß die Umwelt als feststehende Größe außerhalb des Bereichs des internen Rechnungswesens betrachtet wird. Diese Vorgehensweise erleichtert die Abgrenzung relevanter Einheiten und erlaubt, mit Hilfe von mathematischen Modellen und Simulationen verläßlichere und detailliertere Kosteninformationen und damit verbesserte Entscheidungsgrundlagen zu generieren. Entsprechend wird eine Verfeinerung der Kostenrechnung angestrebt, um effektivere und effizientere Maßnahmen zur Leistungserstellung ergreifen zu können. Aus traditioneller Perspektive zielt das 'Management Accounting' primär auf organisatorisch-technische Gesichtspunkte, d.h. im Mittelpunkt steht die Verbesserung der technischen Effizienz des Produktionsprozesses. „Management Accounting has become taken-for-granted as part of the toolbox that can enable this process of improvement to take place.“[409]

Im Rahmen des traditionellen Paradigmas wird das interne Rechnungswesen über Problemstellungen, die es zu bewältigen gilt, definiert. Diese Problemstellungen sind ökonomischer Natur, d.h. es werden Erkenntnisse von Nachbardisziplinen insofern integriert, als sie der Transformation von Problemstellungen in ökonomisch–rational handhabbare Phänomene dienen. Damit weist das traditionelle Paradigma einen reduktionistischen Charakter auf. Dies ist auch dahingehend festzustellen, als soziale Wirkungen und Verhaltensweisen auf das Individuum reduziert werden. Insbesondere wird auf die Überwachung des einzelnen abgezielt. Daraus läßt sich ableiten, daß das interne Rechnungswesen einen instrumentellen Charakter aufweist, d.h. es unterstützt die Erreichung von organisationalen Zielen. Die Zielfindung selbst, sowie die Darstellung von Gesamtzusammenhängen wird primär als Managementaufgabe betrachtet und nicht als Hauptaufgabe des internen Rechnungswesens.[410]

---

[409] Puxty, A. G. (1993), S. 14.

[410] Vgl. abweichend hierzu die Ansätze zum strategischen Management Accounting, das jedoch nicht unter das taditionelle Paradigma fällt. Siehe hierzu auch Seite 197ff.

Das interne Rechnungswesen dient der Entscheidungsorientierung und unterstellt monolithische Entscheidungsstrukturen im Unternehmen.[411] Ziel des internen Rechnungswesens ist die Bereitstellung von relevanten Informationen für den Entscheidungsträger. Implizit wird von einem produzierenden Unternehmen ausgegangen, wobei die Informationsbereitstellung durch das interne Rechnungswesen der Sicherstellung der Effizienz dient. „[The company of the future] will bear little resemblance to the typical manufacturing company, circa 1950, which our textbooks still consider the norm.“[412]

2. Verhaltensannahmen

Im Rahmen des traditionellen Paradigmas zum internen Rechnungswesen, das im wesentlichen zur Lösung von technisch-aufgabenbezogenen Entscheidungsproblemen beiträgt, stellen sich durchaus verhaltensrelevante Fragestellungen z.B. im Zusammenhang mit der Zurechnungsproblematik von Gemeinkosten, der Festsetzung von Verrechnungspreisen, im Prozeß der Planung und im Hinblick auf Verfahrensweisen der Budgetierung. Dabei dient das 'Mangement Accounting' der Bereitstellung von entscheidungsrelevanten Informationen zur Steuerung des Leistungserstellungsprozesses und zur Beeinflussung der Sachentscheidungen von Mitarbeitern im Hinblick auf die Erreichung der Ziele der Unternehmung.

In den Lehrtexten stehen entsprechend die Ziele der Organisation im Vordergrund. Die Ziele der Organisationsmitglieder sowie deren Verhalten werden nicht ausgespart, sondern in Übereinstimmung mit den organisationalen Zielen dargelegt. Durch entsprechende Managementtechniken werden die Individuen in Kongruenz mit den organisationalen Zielen gebracht. Mit Hilfe des internen Rechnungswesens werden Informationen über Abweichungen, beispielsweise in der Standardkostenrechnung über Soll-Ist-Vergleiche, gewonnen. In der traditionellen Sichtweise stellt das interne Rechnungswesen ein neutrales Informationsinstrument dar. Etwaige Interventionsmaßnahmen sind dem Management vorbehalten. Dementsprechend werden die Verhaltensaspekte im Rahmen der internen Unternehmensrechnung nicht tiefergehend problematisiert. Es wäre grundsätzlich falsch, diesen Ansätzen vorzuwerfen, sie würden den Menschen und seine Bedürfnisse bzw. sein Verhalten nicht beachten. Ebenfalls zurückzuweisen ist die Kritik, daß die sozioemotionalen Bedürfnisse und die Individualität der Menschen im Rahmen der Funktionserfüllung in den traditionellen Ansätzen ignoriert werden. In den

[411] Vgl. Wagenhofer, A. (1997), S. 74.

traditionellen Ansätzen geht es jedoch nicht um die Beschreibung der Realität, sondern um die Formulierung eines maximal zweckmäßigen Sollschemas, eines Idealtypus, wonach der Mensch im Unternehmen als ausschließlich aufgabenbezoger, rational handelnder und möglichst umfassend fremdbestimmter Aufgabenträger definiert wird.[413]

Das interne Rechnungswesen stellt einen wichtigen Teil des internen Informationssystems dar, das gemäß der traditionellen Auffassung der Sicherstellung der Kongruenz von individuellen und organisationalen Zielen dient und gegebenenfalls Abweichungen von zielkonformen Verhaltensweisen aufzeigt. Damit trägt das interne Rechnungswesen mit dazu bei, daß sich Menschen in Organisationen entsprechend der Zielsetzung der Organisation verhalten. Entsprechend werden Verhaltensweisen im Sinne der Organisation unterstützt, so daß das Arbeitsverhalten weitgehend mit dem Menschenbild der Theorie X, dem Organisationsmitglied als passives Instrument bzw. mit dem ökonomischen Menschenbild korrespondiert.

Wird eine mechanistisch-instrumentelle Betrachtungsweise des Menschen im Rahmen der internen Unternehmensrechnung unterstellt, so erübrigt sich jegliche verhaltenswissenschaftliche Betrachtung dieses Bereichs. Dementsprechend gestaltet sich die interne Unternehmensrechnung als Informations- und Kontrollsystem, das sich nicht mit den subjektiven Bedürfnissen und individuellen Zielen des einzelnen auseinandersetzen muß. Hierfür sind andere Bereiche, wie z.B. die Mitarbeiterführung, das Personalwesen und die Organisationsgestaltung des Unternehmens verantwortlich. Als Beispiel kann das von TAYLOR konzipierte Funktionsmeistersystem oder Mehr-Linien-System angeführt werden, das auf dem Prinzip der Mehrfachunterstellung basiert. Es dient der Arbeitsüberwachung durch Spezialisten für die einzelnen Tätigkeitsbereiche, so daß der Mitarbeiter als 'aufgabenerfüllende Einheit' unternehmenszielorientiert in den Leistungserstellungsprozeß eingebunden wird.

Die Bedeutung des traditionellen Paradigmas geht über die reine Lehrbuchdarstellung hinaus. Beispielsweise fußt das sogenannte 'Business Process Reengineering', das insbesondere in der Praxis einen aktuellen Trend kennzeichnet, weitestgehend auf traditionellen Annahmen.

„The belief that science, including management science, can produce objective knowledge assumes that it is possible, ultimately, to remove all 'subjective bias'. [...] Taylor's (1911) advocacy of Scientific Management is perhaps the most celebrated example of such

[412] Drucker, P. F. (1998), S. 2.

thinking. [...]Technocratic disciplines of Taylor, the most recent of whom are the advocates of Business Process Reengineering (see Hammer and Champy, 1993), have thought to amend and refine his project – often by incorporating more sophisticated theories of human motivation and group dynamics – without doubting the wisdom or coherence of the technocratic impulse to perfect the scientific control of human productivity."[414]

3. Diskussion des traditionellen Paradigmas im Rahmen des entwickelten Modells

Die Lehrbuchdarstellung des internen Rechnungswesens betrachtet die Ebene der Organisation als Kernbereich. Dabei werden Verflechtungen zur Gesellschaft und Interdependenzen zwischen Individuum und Organisation weitestgehend ausgegrenzt, d.h. es wird von einer Anpassung des einzelnen an die Organisation ausgegangen. Entsprechend wird eine Identität der Ziele des Mitarbeiters und der Ziele der Unternehmung unterstellt. Verhaltensaspekte des internen Rechnungswesens werden in diesem Sinne insofern relevant, als mit Hilfe des internen Rechnungswesens dysfunktionale Verhaltensweisen aufgedeckt werden können. Dabei stellt das interne Rechnungswesen ein Informationsinstrument dar, das u.a. Kontrollinformationen und Hinweise auf ein abweichendes Verhalten liefert.

Die Unternehmensziele werden vom Management vorgegeben. Hierbei übt das interne Rechnungswesen keinen gestaltenden Einfluß auf den Zielfindungsprozeß aus, sondern weist einen instrumentellen Charakter auf. Es unterstützt die Umsetzung der organisationalen Ziele im wesentlichen durch die Formulierung von Instrumentalzielen und die Abbildung des Leistungserstellungsprozesses. Insbesondere steht die Sicherstellung einer effizienten technisch-aufgabenorientierten Faktorkombination im Mittelpunkt. Damit ist das 'Management Accounting' von der Gewährleistung der optimalen Ressourcenallokation geprägt.

Der Mensch im Unternehmen wird als abstrakter Aufgabenträger gesehen, der sich in der Organisation rational und zweckgebunden verhält. Das Verhalten des Mitarbeiters im Leistungserstellungsprozeß wird durch die Annahmen der Theorie X bzw. vom rational-ökonomischen Menschenbild charakterisiert. Die Sicherstellung entsprechender Verhaltens-

[413] Vgl. Seidel, E. (1978), S. 38f.
[414] Alvesson, M.; Willmott, H. (1996), S. 44.

weisen ist primäre Aufgabe des Managements und nicht dem Aufgabenbereich des internen Rechnungswesens zuzuordnen. Dabei spielt die Sozialisation, d.h. die Anpassung des einzelnen an die Organisation sowie die Ausrichtung des Individuums auf deren Ziele eine wichtige Rolle. Die Unternehmenskultur spiegelt die Hypothese einer optimalen Gestaltbarkeit der Organisation sowie die vollständige Durchsetzbarkeit der organisationalen Zielvorstellungen wider und ist auf die Anpassung der individuellen Wert- und Zielvorstellungen an diejenigen des Unternehmens ausgerichtet.

Im Rahmen des traditionellen Paradigmas wird vorwiegend Macht als Verhaltenssteuerungsmedium eingesetzt. Die machtbasierte Steuerung wird durch die meist implizite Annahme von hierarchischen Organisationsstrukturen unterstützt. Beispielsweise reflektiert die traditionelle Kostenstellengliederung diese hierarchischen Strukturen. Die Effektivität der machtbasierten Steuerung wird dabei so hoch eingeschätzt, daß letztendlich von einer Durchsetzbarkeit des Interesses der Organisation auch gegen die Interessen der Individuen ausgegangen wird. Monetäre Anreize ergänzen gegebenenfalls die Unterstützung der Zielerreichung. Wissensbasierte Steuerungsmedien werden nur im Rahmen der Datengenerierung thematisiert, während symbolische Steuerungsmedien insbesondere in der Form der derivativen, machtbasierten Medien zum Einsatz gelangen. Das interne Rechnungswesen dient der umfassenden Informationsbereitstellung über den Leistungserstellungsprozeß. Durch die auf diesen Informationen basierende Gestaltung des Leistungserstellungsprozesses werden die Verhaltensfreiräume des einzelnen zur Sicherstellung der Zielkongruenz weitestgehend eingeschränkt.

Zusammenfassend läßt sich feststellen, daß sich das Management Accounting in der Lehrbuchdarstellung als neutrales Informationsinstrument darstellt. Entsprechend läßt es sich als apolitisch, rational, funktional bzw. problemorientiert charakterisieren.

Mit der Darstellung des traditionellen Paradigmas zum internen Rechnungswesen wurden die Basisannahmen herausgearbeitet, die den Lehrtexten zugrunde liegen.

Im Rahmen einer detaillierten Auseinandersetzungen mit den jeweiligen Lehrtexten lassen sich verschieden Kernbereiche des internen Rechnungswesens – verdeutlicht am Beispiel der Kostenrechnung – identifizieren.

In der folgenden Abbildung nach KOCH[415] sind die Zwecke kostenrechnerischer Informationen und Informationssysteme zusammengestellt.

[415] Vgl. Koch, I. (1994), S. 36ff.

Abb. 18: Zwecke kostenrechnerischer Informationen und Informationssysteme

COENEN-BERG[416]	DEARDEN[417]	DEMSKI/ FELTHAM[418]	HABER-STOCK[419]	HEINEN/ DIETEL[420]
Planung - Prognose - Entscheidung - Lenkung Kontrolle Dokumentation	Vergangenheit - Messung ökon. Veränderungen - Kontrolle Zukunft - Entscheidungs-unterstützung - Zielvorgaben	Entscheidung	Planung - Disposition - Lenkung Kalkulation betrieblicher Leistungen	Dokumentation Prognose Vorgabe Kontrolle
HENZEL[421]	**HORNGREN/ FOSTER[422] HORNGREN/ SUNDEM[423]**	**JOHNSON/ KAPLAN[424]**	**KILGER[425]**	**KLOOCK/ SIEBEN/ SCHILDBACH[426]**
Preisermittlung Preisbeurteilung Betriebskontrolle - Kostenvergleiche - Steuerung der Unternehmung Betriebsplanung	Planung Kontrolle Entscheidungen Abbildung	Entscheidungen Kontrolle Input für exter-nes Rechnungs-wesen	Kurzfr. Planung Kontrolle Bestimmung entscheidungsre-levanter Kosten	Planung Kontrolle Lenkung Information - Dokumentation - Publikation Bewertung für externe Zwecke

416 Vgl. Coenenberg, A. G. (1976), S. 2.
417 Vgl. Dearden, J. (1988), S. 2ff.
418 Vgl. Demski, J. S.; Feltham, G. (1976), S. 3ff.
419 Vgl. Haberstock, L. (1987), S. 7f. bzw. Haberstock, L. (1986), S. 9f.
420 Vgl. Heinen, E.; Dietel, B. (1991), S. 1162ff. bzw. Heinen, E.; Dietel, B. (1993), Sp. 1235.
421 Vgl. Henzel, F. (1964), S. 13 ff.
422 Vgl. Horngren, C. T.; Foster, G. (1987), S. 2.
423 Vgl. Horngren, C. T.; Sundem, G. L. (1990), S. 4f.
424 Vgl. Johnson, T.; Kaplan, R. S. (1987), S. 102f., 233ff. und 506ff.
425 Vgl. Kilger, W. (1987), S. 6ff. bzw. Kilger, W. (1988), S. 186ff.
426 Vgl. Kloock, J.; Sieben, G.; Schildbach, T. (1990), S. 13ff. bzw. Kloock, J. (1993a), Sp. 1551ff. und Kloock, J. (1993b), Sp. 2352ff.

KOSIOL[427]	MELLEROWICZ[428]	RIEBEL[429]	SCHMALENBACH[430]
Ermittlungs-Rechnung - Erfassung und Verteilung von Kosten Auswertungs-Rechnung - direkte Lenkung - Wirtschafts-planung - Kontrolle der Technizität und Rentabilität - Preiskalkulation	Hauptzwecke - Preisstellung - Betriebskontrolle - Betriebsdispo-sition und - Betriebspolitik Sonderzwecke - Tax- und Ver-sicherungswerte - Bilanzwerte - Schadenersatz-werte - technische Werte	Betriebskontrolle - Dispositions-kontrolle - Durchführungs-kontrolle Betriebsdispo-sition	Kontrolle der Betriebs-gebarung Beobachtung von Struktur-wandlungen Preiskalkulation Betriebslenkung Sonstige Zwecke

SCHWEITZER/ KÜPPER[431]	SEICHT[432]	SUMMERS[433]	WOHLGEMUTH[434]
Planung Steuerung Kontrolle Abbildung Dokumentation Weitere Zwecke - Bewertung - Entschädigungs-summen - Verfahrensver-gleiche - sonstige	Vergangenheits-Orientierte Gebarungs-Rechnung Gegenwarts-Orientierte Preisbildungs-Rechnung Zukunftsorien-Tierte Entschei-Dungsrechnung	Planung Kontrolle Management Operations (Führungsauf-gaben) Entscheidungen Externe Zwecke	Funktionsziele - Planung und Lenkung - Kontrolle Praktikabilitäts-ziele

[427] Vgl. Kosiol, E. (1972), S. 64ff. bzw. Kosiol, E. (1979), S. 5ff. und S. 73ff.
[428] Vgl. Mellerowicz, K. (1974), S. 64 bzw. Mellerowicz, K. (1980), S. 441 und 501ff.
[429] Vgl. Riebel, P. (1990), S. 11ff.
[430] Vgl. Schmalenbach, E. (1956), S. 15ff.
[431] Vgl. Schweitzer, M.; Küpper, H.-U. (1991), S. 57ff. bzw. Küpper, H.-U. (1992), S 38f.
[432] Vgl. Seicht, G. (1991), S. 21ff.
[433] Vgl. Summers, E. L. (1989), S. 14f.
[434] Vgl. Wohlgemuth, M. (1975), S. 25.

Aus dieser Zusammenstellung lassen sich Planung, Steuerung, Kontrolle und Dokumentation als die wesentlichen vier Zwecke kostenrechnerischer Informationen identifizieren.[435] Der Zweck der Verhaltensbeeinflussung wird nicht explizit genannt. Lediglich im Zusammenhang mit dem Lenkungsaspekt werden die Steuerung von Personen in Verbindung mit der Steuerung von Prozessen thematisiert. Aufgrund der Analyse dieser Lehrtexte läßt sich generell feststellen, daß Verhaltensaspekte insofern berücksichtigt werden, als durch geeignete Maßnahmen dysfunktionales Verhalten verhindert werden soll. Diese Aufgabe ist jedoch im wesentlichen von organisatorischen Funktionsbereichen zu erfüllen, die nicht primär dem internen Rechnungswesen zugeordnet werden. Insofern wird der Verhaltensaspekt im Rahmen des traditionellen Paradigmas nicht weiter problematisiert.

Kernbereich des internen Rechnungswesens ist das zahlenmäßige Planen, Erfassen und Überwachen von Geschäftsvorfällen. Es unterstützt die Unternehmensführung bei der Steuerung der Finanz- und Leistungserstellungsprozesse zur Erreichung der Unternehmensziele. Betrachtet man die Entwicklung der Themenbereiche in den Lehrbüchern zur Kostenrechnung seit der Zusammenstellung von KOCH (1994), so lassen sich in den neueren Auflagen der Lehrtexte – bspw. COENENBERG (1999), KLOOCK/SIEBEN/SCHILDBACH (1999), SEICHT (1997), RIEBEL (1994) – Planung, Steuerung, Kontrolle und Dokumentation erwartungsgemäß als wesentliche Zwecke der Kostenrechnung identifizieren. Das traditionelle Paradigma ist in seinem Kern relativ starr, jedoch werden im Rahmen der Lehrbuchdarstellung zunehmend auch Verhaltensaspekte als 'Neuerungen' angesprochen.

4. Verhaltensorientierte 'Aufweichung' des traditionellen Paradigmas

In der Tendenz gewinnen die Verhaltensaspekte auch im Rahmen des traditionellen Paradigmas allmählich an Bedeutung. Beispielsweise hat KLOOCK[436] in einer Erweiterung die Übersicht der Kostenrechnungszwecke ergänzt. Unter anderem werden auch die Verhaltensaspekte genannt.

[435] Vgl. Koch, I. (1994), S. 38.
[436] Vgl. Kloock, J. (1997), S. 66f.

Abb. 19: Erweiterung der Übersicht der Kostenrechnungszwecke

SCHNEIDER[437]	KLOOCK[438]
Planung Koordination - durch Diktat - bei Delegation - bei Dezentrali- sation Kontrolle	Planung Lenkung - zwecks Koordi- nation - zwecks Motiva- tion Kontrolle

SCHWEITZER/KÜPPER gehen in der 6. Auflage ihres Werkes „Systeme der Kosten- und Erlösrechnung" erstmals auf die Darstellung und Analyse verhaltenssteuerungs-orientierter Systeme der Kosten- und Erlösrechnung ein. Dabei unterscheiden sie insbesondere verhaltenswissenschaftliche Ansätze von institutionenorientierten Ansätzen zur Verhaltenssteuerung.[439]

Ein verhaltenswissenschaftlich orientiertes Lehrbuch zum 'Behavioral Accounting' existiert im deutschsprachigen Raum (noch) nicht. In der anglo-amerikanischen Literatur sind die Werke von SIEGEL/RAMANAUSKAS-MARCONI[440] sowie MACINTOSH[441] als Lehrbücher zum 'Behavioral Accounting' zu nennen, die jedoch aufgrund ihrer verhaltensorientierten Ausrichtung nicht dem traditionellen Paradigma zugeordnet werden können.

HABERSTOCK geht im Rahmen des Lehrtextes nicht explizit auf die Verhaltensaspekte der Kostenrechnung ein. In der 9. Auflage seines Buches „Kostenrechnung I" wird, im Gegensatz zur 8. Auflage, unter der Überschrift „Neuere Ansätze in der Kostenrechnung" auf die Verhaltensaspekte der Kostenrechnung hingewiesen. HABERSTOCK separiert die verhaltenswissenschaftlichen Ansätze (Behavioral Accounting) von den institutionenökonomischen (Principal-Agent Ansätzen).[442]

EWERT/WAGENHOFER nennen als Hauptfunktionen der internen Unternehmensrechnung die Entscheidungsfunktion (Beeinflussung eigener Entscheidungen) sowie die Verhaltenssteuerungsfunktion (Beeinflussung fremder Entscheidungen).[443] Ihr Ansatz zur

[437] Vgl. Schneider, D. (1997), S. 399ff.
[438] Vgl. Kloock, J. (1997), S. 71ff.
[439] Vgl. Schweitzer, M.; Küpper, H.-U. (1995), S. 549ff. bzw. (1998), S. 549ff.
[440] Siegel, G.; Ramanauskas-Marconi, H. (1989).
[441] Macintosh, N. B. (1994).
[442] Vgl. Haberstock, L. (1997), S. 182f. bzw. Haberstock, L. (1987).
[443] Vgl. Ewert, R.; Wagenhofer, A. (1997), S. 6.

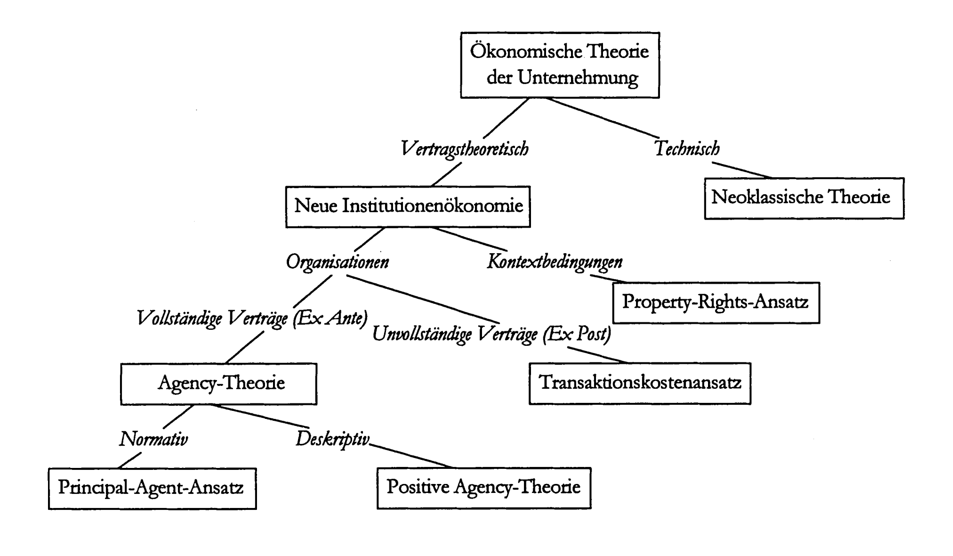
Verhaltenssteuerungsfunktion der internen Unternehmensrechnung basiert auf der Institutionenökonomie. ZIMMERMANN/ ARDILA[444] sowie DEMSKI[445] sind als weitere Autoren von Lehrbüchern zu nennen, die wie EWERT/WAGENHOFER nicht dem traditionellen Paradigma zuzuordnen sind, sondern aufgrund ihrer rational-ökonomischen Betrachtungsweise dem strukturell funktionalistischen Paradigma zuzurechnen sind.

[444] Vgl. Zimmerman, J. L.; Ardila, A. (1996).
[445] Vgl. Demski, J. S. (1997).

III. Strukturell funktionalistisches Paradigma

Unter das strukturell funktionalistische Paradigma fällt die ökonomische Theorie des Unternehmens – insbesondere die Neue Institutionenökonomie. Im Mittelpunkt der Neuen Institutionenökonomie steht die Analyse von Institutionen, die nicht nur Unternehmen und Märkte, sondern auch Verfügungsrechte und Verträge umfassen. Dabei steht die Erklärung von Strukturen, Verhaltenswirkungen, Effizienz sowie der Wandel von ökonomischen Institutionen im Mittelpunkt.[446] Die Neue Institutionenökonomie stellt keine einheitliche Organisationstheorie dar; die institutionenökonomische Organisationsanalyse wird durch drei verschiedene Ansätze repräsentiert. Dies sind die Theorie der Verfügungsrechte (Property Rights Ansätze), die Transaktionskostentheorie (Transaction Cost Economics) und die Agency Theorie,[447] deren normativer Zweig als Principal-Agent Theorie bezeichnet wird.[448]

Abb. 20: Einordnung der Principal-Agent-Theorie



Quelle: In Anlehnung an WILLIAMSON, O. E. (1990), S. 62 und JENSEN, M. C. (1983), S. 334.

446 Vgl. Ebers, M.; Gotsch, W. (1999), S. 199.
447 Vgl. Williamson, O. E. (1990), S. 62.
448 Vgl. Jensen, M. C. (1983), S. 334.

Innerhalb der Agency Theorie lassen sich zwei Hauptzweige unterscheiden: Zum einen die deskriptive Richtung (Positive Agency Theory), die einen stärkeren empirischen Bezug aufweist und sich intensiv mit organisationalen Phänomenen beschäftigt. Zum anderen die normative Richtung (Principal-Agent Ansatz), die sich der entscheidungslogisch-formalen Darstellung der optimalen Vertragsgestaltung widmet, wie sie sich beispielsweise in den normativen Agency-Modellen zum internen Rechnungswesen darstellt und gegenüber der deskriptiven Richtung eine dominierende Stellung einnimmt.[449]
Im Rahmen der nachfolgenden Analyse werden schwerpunktmäßig die Principal-Agent Ansätze zum internen Rechnungswesen behandelt.

1. Grundzüge und Kernaussagen des Principal-Agent-Ansatzes

Im Zentrum der Principal-Agent Theorie steht die Institution des Vertrages und dessen Regelung der Austauschbeziehungen zwischen den Vertragspartnern. Der Auftraggeber (Principal) überträgt damit bestimmte Aufgaben und Entscheidungskompetenzen zur Realisierung seiner Interessen an den Auftragnehmer (Agent), der hierfür eine Vergütung erhält. Diese Aufgabendelegation führt jedoch zu Problemen. Je weniger Informationen dem Principal über Motive, Handlungsmöglichkeiten und hinsichtlich des faktischen Leistungsverhalten des Agenten zur Verfügung stehen, desto größer ist für ihn das Risiko, daß der Agent nicht gemäß des Vertrags handelt, sondern eigene Interessen zum Nachteil des Principals verfolgt. Der Principal-Agent Ansatz untersucht die vertragliche Gestaltung der Beziehung zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer unter den Bedingungen ungleicher Informationsverteilung, Interessendivergenzen und Unsicherheit sowie unter Berücksichtigung der Risikoverteilung.[450]

Die Problematik der 'adverese selection' beschreibt die Informationsasymmetrie vor Vertragsabschluß und konzentriert sich auf ex-ante verborgene Eigenschaften des Agenten. Hingegen wird mit 'moral hazard' der Problemkreis asymmetrischer Informationsverteilung nach Vertragsabschluß bezeichnet. Dabei wird das 'moral hazard' Problem in zwei Teilbereiche untergliedert: 'Hidden action' beschreibt die Problematik, daß der Agent nicht ständig beobachtet werden kann. 'Hidden information' bezeichnet den Informationsvorsprung im Rahmen des Aufgabenfeldes des Agenten. Principal-Agent-Modelle

[449] Vgl. Eisenhardt, K. (1989), S. 59f.
[450] Vgl. Ebers, M.; Gotsch, W. (1999), S. 209.

zum internen Rechnungswesen beschäftigen sich vorwiegend mit der Problematik der 'hidden information' bzw. 'hidden action'.[451]

Abb. 21: Informationsasymmetrie in Principal-Agent Ansätzen

	Adverse Selection	Moral Hazard	
Ursache der Informationsasymmetrie	Hidden Characteristics Ex-ante verborgene Eigenschaften des Agenten	Hidden Information Nicht beobachtbarer Informationsstand des Agenten	Hidden Action Nicht beobachtbare Aktivitäten des Agenten
Zeitdimension	Vor Vertragsabschluß	Nach Vertragsabschluß Vor Entscheidung des Agenten	Nach Vertragsabschluß Nach Entscheidung des Agenten
Problemstellung	Eingehen einer Vertragsbeziehung	Ergebnisbeurteilung	Verhaltensbeurteilung (Leistungsbeurteilung)
Lösungsansätze	Signalling Screening Self-Selection	Anreizsysteme Kontrollsysteme Self-Selection	Anreizsysteme Kontrollsysteme

Quelle: In Anlehnung an SCHWEITZER, M.; KÜPPER, H.-U. (1998), S. 582.

Principal Agent Ansätze zum internen Rechnungswesen generieren Gestaltungsprinzipien für Kontroll- bzw. Managementanreizsysteme und werden deshalb zur Unterstützung des Kostenmanagements sowie zur wertorientierten Unternehmenssteuerung (Shareholder Value) herangezogen.[452]

Im Vergleich zum traditionellen Paradigma stellt die Principal-Agent Perspektive den Problembereich der asymmetrischen Informationsverteilung bei Zieldivergenzen heraus. Hingegen konzentriert sich das traditionelle Paradigma – die Lehrbuchdarstellung – im westlichen auf die Entscheidungsfunktion.[453] Die Überlegungen zur Entscheidungsfunktion des internen Rechnungswesens setzt voraus, daß zwischen den Entscheidungsträgern aller Ebenen des Unternehmens Interessenharmonie besteht. Es wurde die idealtypische Verhaltensannahme getroffen, daß sich alle Mitarbeiter zielkonform in das Unternehmensgefüge einordnen. Dies ist jedoch in der Realität kaum der Fall. Vielmehr sind Zieldivergenzen und asymmetrische Informationsverteilung zwischen den Akteuren keine Ausnahme, sondern eher die Regel.[454] Dabei werden Zieldivergenzen entweder auf unterschiedliche subjektive Präferenzen oder auf organisatorische bzw. institutionelle Gegebenheiten zurückgeführt. Solange die Eigner bzw. die Unternehmensführung über

[451] Vgl. Macintosh, N. B. (1994), S. 32f.
[452] Vgl. das Rahmenthema des 52. Deutschen Betriebswirtschafter-Tags 1998.
[453] Vgl. Ewert, R.; Wagenhofer, A. (1997), S. 6.
[454] Vgl. Küpper, H.-U. (1998), S. 148.

dieselben Informationen verfügt wie die Manager bzw. Entscheidungsträger in den übrigen Unternehmensbereichen, sind Zielkonflikte irrelevant. In diesem Falle der symmetrischen Informationsverteilung können Ziele vorgegeben werden oder im nachhinein überprüft werden – was einer Sicherheitssituation entspricht.[455] Erst die Existenz von Informationsasymmetrie bei divergierenden Zielvorstellungen macht somit eine Verhaltenssteuerungsfunktion notwendig, da die Handlungen der ausführenden Personen nicht mehr vollständig beobachtbar sind. Entsprechend müssen diese durch geeignete Mechanismen gesteuert werden, um ein unternehmenszielkonformes Handeln sicherzustellen.[456] Umgekehrt wäre asymmetrische Informationsverteilung bei Interessenharmonie aller Beteiligten bedeutungslos und es müßten keine Verzerrungen befürchtet werden, die eine Überwachung erforderlich machen würden. Entsprechend entsteht der Bedarf nach Verhaltenssteuerung durch das gleichzeitige Vorliegen von Interessenkonflikten und asymmetrischer Informationsverteilung.[457]

Vergleicht man die Auffassung des traditionellen Paradigmas, wonach die Sicherstellung der Zielkongruenz zwischen Unternehmen und Mitarbeiter mit Hilfe von Instrumenten, die außerhalb des Aufgabenbereichs des internen Rechnungswesens liegen, gewährleistet wird bzw. die Überwachung der Leistungserstellung – u.a. mit Hilfe des internen Rechnungswesens – zu einer vollkommenen Informationsbereitstellung führt, so eröffnet sich das Betätigungsfeld rational-ökonomischer Verhaltensansätze durch Aufhebung dieser Prämissen.

Dies mag eine Erklärung dafür bieten, weshalb sich die traditionellen und rational-ökonomischen Ansätze zum internen Rechnungswesen wohl näher stehen als die sozialwissenschaftlichen Ansätze hierzu, obgleich sich die rational-ökonomischen Modelle intensiv mit der Verhaltenssteuerungsfunktion auseinandersetzen.

[455] Vgl. Wagenhofer, A. (1995), S. 83.
[456] Vgl. Pfaff. D. (1995), S. 439.
[457] Vgl. Pfaff. D. (1996), S. 152.

Abb. 22: Verhaltensrelevanz nach rational-ökonomischer Auffassung.

Informationsverteilung	Interessenkonfliktpotential: Gering	Interessenkonfliktpotential: Hoch
Asymmetrisch	Entscheidungsfunktion	Verhaltenssteuerungs- und Entscheidungsfunktion
Symmetrisch	Entscheidungsfunktion	Entscheidungsfunktion

Quelle: Eigene Darstellung

Grundsätzlich besteht eine Diskrepanz zwischen verhaltenswissenschaftlichen und rational-ökonomischen Auffassungen hinsichtlich der Verhaltensrelevanz des internen Rechnungswesens eines Unternehmens. Während aus rational-ökonomischer Sichtweise nur bei Vorliegen von asymmetrischer Information und Interessenskonflikten dem internen Rechnungswesen eine Verhaltenssteuerungsfunktion zukommt, wobei die Verhaltenssteuerung sich auf die Beeinflussung 'fremder' Entscheidungen bezieht, gestaltet sich die verhaltenswissenschaftliche Betrachtungsweise umfassender,[458] was sich auch in der Definition des Verhaltensbegriffs widerspiegelt.[459]

2. Verhaltensannahmen

Die Principal-Agent Ansätze beruhen auf der Annahme, daß die Gestaltung und Erfüllung von Verträgen durch die Verhaltensmaxime einer beiderseitigen Nutzenmaximierung geprägt ist. Insbesondere wird rationales Verhalten unterstellt. Der Kern dieser ökonomische Perspektive läßt sich am besten durch ein Zitat von Kenneth ARROW beschrei-

[458] Vgl. Wagenhofer, A. (1997), S. 63f.
[459] Vgl. Definition des Verhaltensbegriffs Seite 20f.

ben: „An economist by training thinks of himself as a guardian of rationality, the ascriber of rationality to others, and the prescriber of rationality to the social world."[460]

Diese Kernprämissen des Principal-Agent-Ansatzes schließen weitere Aspekte mit ein. Das Verhalten des einzelnen orientiert sich an seinem individuellen Nutzen und beruht auf gegebenen, konsistenten und stabilen Präferenzen. Die Nutzenfunktion umfaßt ein breites Spektrum von Zielen und das Verhalten des einzelnen wird als zweckrational angenommen. Gleichzeitig wird eine rationale Verhaltensorientierung auch auf der Seite des anderen Vertragspartners unterstellt, so daß das Verhalten der Beteiligten prinzipiell antizipiert und durch vertragliche Vereinbarungen im voraus gesteuert werden kann. Dabei umfassen die Verhaltensannahmen auch opportunistische Verhaltensweisen. Hinsichtlich der Risikoneigung wird zumeist dem Principal eine höhere Risikobereitschaft als Agenten unterstellt.[461]

Im Rahmen der Principal-Agent Modelle werden zur Herleitung von Aussagen zur Verhaltenssteuerung mit Hilfe von Anreizen, Kontrollen, etc. Entscheidungsmodelle formuliert, die zur optimalen Vertragsgestaltung beitragen sollen. Hierzu werden explizit Modellprämissen formuliert. Die grundsätzliche Vorgehensweise läßt sich anhand eines Standardmodells, das sich auf eine 'hidden action' Situation bezieht, verdeutlichen. Im Rahmen der 'hidden action' Situation gilt es, das optimale Anreizsystem auszuwählen, denn der Principal kann nur das Ergebnis kontrollieren, jedoch nicht die Handlungen des Agenten. Entsprechend versucht der Principal den Agenten durch die Gestaltung des Anreizsystems zu einem möglichst hohen Anstrengungsniveau zu veranlassen.[462]

Der Nutzen G des Principals hängt ausschließlich von dem erzielten finanziellen Erfolg x (bspw. Gewinn, Cash Flow etc.) abzüglich des an den Agenten zu zahlenden Anteils $s(x)$ ab:

$G\,(x-s(x))$

In dieser Nutzenfunktion des Principal schlägt sich die Risikoeinstellung nieder. Für einen risikoneutralen oder risikoaversen Principal gilt:

$G'\,(x-s(x)) > 0$

und

$G''\,(x-s(x)) \leq 0$

[460] Arrow, K. J. (1974), S. 16.
[461] Vgl. Ebers, M.; Gotsch, W. (1999), S. 211.
[462] Vgl. hierzu und zum folgenden Standardmodell Schweitzer, M.; Küpper, H.-U. (1998), S. 584ff.

Vielfach wird von einem risikoneutralen Principal mit einer linearen Nutzenfunktion ausgegangen.

Die Nutzenfunktion H des Agenten ist in zwei Bestandteile U und V additiv separierbar. Der Nutzen H hängt zum einen von der erhaltenen monetären Belohnung $s(x)$ und andererseits vom empfundenen Arbeitsleid a ab.

$H(s(x),a) = U(s(x)) - V(a)$

Der Nutzen aus der Belohnung nimmt linear oder unterlinear zu, d.h. die erste Ableitung von U ist größer null und die zweite Ableitung kleiner oder gleich null ($U' > 0$ und $U'' \leq 0$). Das Arbeitsleid nimmt mit wachsender Anstrengung überlinear zu ($V' > 0$ und $V'' > 0$). Der Agent wird als risikoneutral oder in den meisten Fällen als risikoavers angenommen.

Für den Principal ergibt sich für die Bestimmung eines optimalen Anreizsystems ein Entscheidungsproblem. Dabei soll sein Erwartungsnutzen maximiert werden.

$\max\limits_{s(x)} E[G(x-s(x)]$

Hierzu ist das erwartete Handeln des Agenten über Nebenbedingungen einzubeziehen. Zum einen betreffen diese die Bereitschaft des Agenten zum Vertragsabschluß und damit zur Mitwirkung. Dies bringt man in einer Kooperationsbedingung oder 'participation constraint' zum Ausdruck, nach welcher der Erwartungsnutzen $E[H]$ des Agenten zumindest so groß wie ein anderweitig erzielbarer Reservationsnutzen H sein muß. Damit gilt:

$E[H(s(x),a)] \geq H$

Mit dieser 'participation constraint' wird eine Mindestentlohnung des Agenten festgelegt, die beispielsweise über den Arbeitsmarkt für diese Qualifikation bestimmt sein kann. Damit wird ansatzweise ein Marktbezug hergestellt.

Zum anderen ist vom Principal zu beachten, daß der Agent ein Anstrengungsniveau a' realisiert, bei dem er seinen Nutzen maximiert. Als weitere Nebenbedingung gilt somit:

$a = \operatorname*{argmax}\limits_{a' \in A} E[H(s(x),a')]$

Dabei liefert der Operator $\operatorname*{argmax}\limits_{a' \in A}$ dasjenige Argument $a' \in A$, das im vorliegenden Fall den Nutzen maximiert.

In dieser Nebenbedingung wird ausgedrückt, daß der Principal nur das Ergebnis, nicht aber die Entstehung des Ergebnisses, das Anstrengungsniveau des Agenten beobachten

kann. In ihr spiegelt sich die 'Moral Hazard' Situation wider. Man bezeichnet sie auch als 'incentive compatibility constraint'. Mit Hilfe von Anreizen versucht der Principal auf den Agenten einzuwirken, so daß dieser das beste Anstrengungsniveau unter Berücksichtigung der Nebenbedingungen wählt.

Für das Zustandekommen des Vertrages sind die Erwartungen beider Parteien maßgebend. Der zu diesem Zeitpunkt gleiche Informationsstand wird durch dasselbe Wahrscheinlichkeitsurteil hinsichtlich der Abhängigkeit des Ergebnisses von Arbeitsleid bzw. Anstrengung a repräsentiert. Diese Abhängigkeit wird durch die bedingte Dichtefunktion $f(x|a)$ wiedergegeben, die bezüglich a differenzierbar sei. Dabei wird angenommen, daß sich die zugehörige Verteilungsfunktion $F(x|a)$ mit zunehmendem a nach rechts verschiebt. Mit Hilfe der Dichtefunktion $f(x|a)$ werden die jeweiligen Erwartungswerte bestimmt, so daß sich das Optimierungsproblem wie folgt formulieren läßt:

$$\max_{s(x)} \int G\,(x-s(x))\cdot f(x|a)\;dx$$

unter der Nebenbedingung

$$\int H(s(x),a)\cdot f(x|a)\;dx \geq H$$

und

$$a = \underset{a'\in A}{\operatorname{argmax}} \int H(s(x),a')\cdot f(x|a')\;dx$$

Es stellt sich die Frage, welchen Erfolg der Principal bestenfalls erzielen kann. Dies wäre erreichbar, wenn der Principal das Anstrengungsniveau des Agenten beobachten könnte und damit die zweite Nebenbedingung hinfällig würde. Diese Lösung wird als 'First-Best-Lösung' bezeichnet und kann mit Hilfe eines Lagrange-Ansatzes hergeleitet werden. Als Ergebnis erhält man:

$$G'(x-s(x)) = \lambda U'(s(x))$$

Die 'incentive compatibility constraint' erfordert, daß $s(x)$ streng monoton wachsend in x ist. Entsprechend der 'First-Best-Lösung' erhalten der Agent und der Principal desto mehr, je höher der Erfolg ausfällt. Der Lagrange-Multiplikator λ kann als Opportunitätskostensatz interpretiert werden, den der Principal aufgrund des Vertragsverhältnisses bezahlen muß. In diesem Sinne handelt es sich hierbei um spezielle Transaktionskosten.

Aufgrund der Situation, daß der Principal die Handlungen des Agenten nicht beobachten kann, wird die zweite Nebenbedingung relevant. Damit gelangt man zur 'Second-Best-Lösung'. Die Lösung dieses Optimierungsproblems hängt von der Art der Risikonutzen-

funktionen G, U und V sowie der Anreizfunktion s ab. Hierzu werden verschiedene algebraische und graphische Verfahren herangezogen.[463]

Ein wichtiges qualitatives Ergebnis des Modells der 'hidden action' Situation liegt darin, daß bei Vorliegen von Risikoaversion der einen Partei und von Risikoneutralität der anderen Partei das Risiko eher von der risikoneutralen Vertragspartei zu tragen ist. Im Falle eines Vertrages zwischen einem risikoneutralen Agenten und risikoaversen Principal gestaltet sich das optimale Anreizsystem in der Form

$s(x) = x\text{-}F$.

Der risikoaverse Principal erhält ein vereinbartes Fixum in der Höhe von F, während dem risikoneutralen Agenten der risikobehaftete Überschuß zufließt.

Im umgekehrten Fall bezahlt der risikoneutrale Principal dem risikoaversen Agenten eine fixe Vergütung in Höhe des Mindestreservationsnutzen H. Dem Principal steht der Überschuß $x\text{-}H$ zu. Jedoch führt das Fixum zu keinen Anreizwirkungen für den Agenten. Damit ist in diesem Fall – wie bei Risikoaversion beider Vertragspartner – keine perfekte Risikoteilung möglich. Dem Agenten sind Anreize zur Entwicklung eines hohen Anstrengungsniveaus zu bieten, so daß ein für beide Parteien besseres Ergebnis x erzielt wird. Damit ist die 'Second-Best' Lösung erwartungsgemäß schlechter als die 'First-Best' Lösung. Es muß zu einem Ausgleich zwischen Risikoteilung und Motivation kommen. Die Risikoneigung beider Vertragspartner beeinflußt somit die Struktur des optimalen Anreizsystems. Je geringer die Risikoaversion des Agenten ist, desto eher sind ergebnisbezogene Anreize geeignet, sein Anstrengungsniveau zu steigern. Mit zunehmender Risikoaversion des Agenten werden dagegen verhaltensbezogene Bestandteile in Anreizsystemen bedeutender, denn ergebnisbezogene Anreize verteuern die Risikoteilung für den Principal. In umgekehrter Weise wirkt die Risikobereitschaft des Principal. Überdies hängt die Lösung von der Beeinflußbarkeit des Ergebnisses durch das Anstrengungsniveau des Agenten ab.

Mit der Grundstruktur des Ansatzes von ANTLE/EPPEN[464] lassen sich die Auswirkungen von asymmetrischen Informationen und unterschiedlichen Interessen zwischen der Zentrale und einer Sparte für die Investitionsbudgetierung illustrieren:[465]

Gegeben sei eine Sparte, deren Investitionsvolumen festzusetzen ist. Die erforderlichen Finanzmittel werden von der Zentrale bereitgestellt, die keine Finanzbeschränkungen zu

[463] Vgl. Holmström, B. (1979), S. 77 bzw. Laux, H. (1990), S. 42ff.
[464] Antle, R.; Eppen, G. D. (1985).
[465] Vgl. Ewert, R.; Wagenhofer, A. (1997), S. 552f.

beachten hat. Demnach kann die Sparte unbeschränkt Finanzmittel zum Zinssatz i erhalten. Aufgrund von z.B. Absatzbeschränkungen ist jedoch der in der Sparte maximal erzielbare Zahlungsüberschuß am Periodenende auf den Betrag $\overline{x}$ beschränkt. Dabei kann die Rendite, der *ROI*, der Sparte variieren. Es mögen $\theta = 1,\dots,\Theta$ denkbare Zustände für den *ROI* existieren, wobei der *ROI* für jeden Zustand unabhängig vom Investitionsvolumen ist. Für den Zahlungsüberschuß am Periodenende gilt demnach bei Vorliegen des Zustands θ:

$$x_\theta(I_\theta) = I_\theta \cdot (1+ROI_\theta) \qquad (x_\theta(I_\theta) \leq \overline{x})$$

Angenommen, die Zentrale kennt den konkret vorliegenden Zustand θ. Eine Investition ist genau dann lohnend, wenn $ROI_\theta \geq i$. Dann wird in maximal zulässigem Umfang investiert:

$$I_\theta = \frac{\overline{x}}{1+ROI_\theta} > 0 \quad \text{falls } ROI_\theta \geq i$$

Ordnet man die Zustände θ derart, daß ein höherer Index auch mit einem höheren *ROI* verknüpft ist, und unterstellt man, es gäbe einen Zustand $\overline{\theta}$, dessen Rendite gerade den Kapitalkosten i gleicht ($ROI_{\overline{\theta}} = i$), dann ergibt sich für die optimalen Investitionsvolumina folgende Relation:

$$I_\theta = 0 \qquad \forall\, \theta < \overline{\theta}$$

$$I_\theta > I_{\theta+1} \qquad \forall\, \theta \geq \overline{\theta}$$

Nun kennt aber nur der Spartenmanager den Zustand θ, die Zentrale hat nur mehr Vorstellungen über die Wahrscheinlichkeit, mit der einzelne Renditen eintreten können. Folgende Werte seien gegeben:

$\overline{x}=1.380 \quad ROI_\theta = 0{,}15 \quad i=0{,}1$

Daraus ergäbe sich ein optimales Investitionsvolumen von $I_\theta = 1.200$. Angenommen, der Manager hat auch hier nichtpekunäre Interessen in Form von Slackpräferenzen, d.h., sollte er überschüssige Finanzmittel erhalten, könnte er diese Mittel investieren, um eigene Bedürfnisse zu befriedigen. Falls die Zentrale nicht beobachten kann, wie die der Sparte zugeteilten Mittel konkret investiert werden, besteht für den Spartenmanager eine einfache Möglichkeit 'Slack' zu erhalten: Er berichtet der Zentrale nicht den tatsächlich vorliegenden *ROI* von *15%*, sondern gibt einen etwaigen kritischen *ROI* von *10%* ('Hurdle-rate') an, d.h. er behauptet, daß der Zustand $\overline{\theta}$ vorläge. Entspricht die Zentrale diesem Bericht, so stellt sie nicht Mittel in Höhe von *1.200* sondern von *1.254,55* bereit. Der Spartenmanager investiert davon *1.200* 'produktiv', so daß am Periodenende der maxi-

male Überschuß von *1.380* erreicht wird. Den verbleibenden Betrag von *54,55* kann der Spartenmanager dann für eigene Zwecke verwenden.

„Im Ergebnis würde die Zentrale bei einem solchen Vorgehen stets nur die Kapitalkosten erhalten und dem Spartenmanager maximalen 'Slack' bescheren. Ein Ausweg liegt darin, die Renditeanforderungen für positive Investitionsvolumina der Sparte zu erhöhen. Der Spartenmanager wird dann stets diesen neuen kritischen Zins berichten, sofern er tatsächlich über eine Kapitalproduktivität verfügt, die wenigstens diesen Zinssatz erreicht. Die Zentrale sichert sich somit positive Kapitalwerte für die Fälle, in denen überhaupt investiert wird. Diese Politik muß demnach besser sein als die obige, weil die Zentrale dort stets einen Kapitalwert von *0* erhält. Allerdings wird mit höheren Renditeanforderungen weniger häufig investiert. Dieser Nachteil muß gegen den Vorteil höherer Kapitalwerte abgewogen werden. Damit gibt es eine optimale Renditeforderung, die den erwarteten Kapitalwert für die Zentrale maximiert."[466]

Dieses Beispiel verdeutlicht, daß mit den ökonomischen Modellen bestimmte grundlegende Annahmen verbunden sind, wie die Verwendung des 'Slacks' durch den Spartenmanager für eigene Interessen.

3. Diskussion des strukturell-funktionalistischen Paradigmas im Rahmen des entwickelten Modells

Die vertragstheoretische Konzeption des Principal-Agent-Ansatzes geht davon aus, daß sich die gesamte Organisation und ihre Umweltbeziehungen, d.h. die Meso- und Makroebene in Vertragsbeziehungen zwischen Individuen desaggregieren lassen. Die Mesoebene, d.h. Unternehmen sind "legal fictions which serve as a nexus for a set of contracting relationships among individuals."[467] Die eigentliche Perspektive der Organisation (Mesoebene) tritt damit in den Hintergrund. Im Rahmen der ökonomischen Perspektive werden Organisationen als 'Börse' bzw. Sammelplatz von verschiedenen individuellen Nutzenfunktionen und Verträgen gesehen; als Ort, an dem die Mikromotive des einzelnen amalgamiert werden und so letztendlich zu Makroergebnissen auf den Märkten führen. Entwicklungsprozesse und der geschichtliche Hintergrund einer Organisation sind für die

[466] Ewert, R.; Wagenhofer, A. (1997), S. 553.
[467] Jensen, M. C.; Meckling, W. H. (1976), S. 310.

Agency-Ansätze irrelevant. JACOBY bezeichnet sie deshalb als „timeless" und „placeless".[468]

Die Principal-Agent Ansätze beschränken sich auf die Beziehungen zwischen den einzelnen Akteuren als Analyseebene. Im wesentlichen werden dabei dyadische Beziehungen untersucht. Multi-Agent Modelle mit mehrfachen Vertragsperioden, die zu einem Verständnis der Organisation als Netzwerk von Principal-Agent-Beziehungen führen, sind nur in Ansätzen entwickelt.[469] Steuerungskontexte und Organisationsstrukturen bleiben damit weitestgehend ausgespart. Der aus der Systemtheorie stammende Begriff der Emergenz, der dem Unternehmen einen eigenen Charakter zuschreibt und einen gewichtigen Steuerungskontext konstituiert, wird als Determinante der Verhaltensbeeinflussung im Rahmen ökonomische Modelle nicht adressiert.

Entsprechend bedeutungsvoll ist die Mikroebene (Individuen). Zunächst wird der Akteur als rational handelndes Wesen betrachtet, dessen Entscheidungen auf den zum Entscheidungszeitpunkt besten verfügbaren Informationen beruhen. Handlungen werden bewußt ergriffen mit dem Ziel, den Nutzen des Akteurs zu maximieren. Das zugrundeliegende Menschenbild entspricht einer rational-ökonomischen Auffassung bzw. derjenigen der Theorie X.[470] Das Verhalten der einzelnen ist geprägt vom Eigeninteresse, jedoch unterscheiden sich die Sozialwissenschaften von den Principal-Agent Ansätzen darin, daß diese einen Schritt weitergehen und die Annahme von opportunistischen Verhaltensweisen der Ausführenden in den Unternehmen einbeziehen.[471] Opportunismus beinhaltet falsche oder leere Versprechungen bzw. Drohungen in der Erwartung, daß dadurch der einzelne sich einen Vorteil verschaffen kann.[472] Dementsprechend wird menschliches Verhalten strikt funktional bzw. instrumentell und ohne ethische oder moralische Komponenten betrachtet. Lediglich Reputationsverluste und damit verbundene negative Konsequenzen werden ins Kalkül gezogen, wenn die Möglichkeit besteht, daß solch opportunistisches Verhalten entdeckt werden kann.

BARON hat die Auffassung des Menschenbildes der ökonomischen Theorie wie folgt beschrieben: „The imagery of the worker in these models is somewhat akin to Newton's first law of motion: employees remain in a state of rest unless compelled to change that state by a stronger force impressed upon them-namely, an optimal labor contract. Various

---

[468] Vgl. Jacoby, S. M. (1990), S. 319ff.
[469] Vgl. Bohn, H. (1987).
[470] Vgl. Erlei, M.; Leschke, M.; Sauerland, D. (1999), S. 4ff. und S. 15.
[471] Vgl. Richter, R.; Furubotn, E. G. (1999), S. 5.
[472] Vgl. Williamson, O. E. (1975), S. 26.

incentive features of the internal labor markets are acclaimed to provide forms of insurance that overcome workers' reluctance to work."[473]

Unter der Prämisse der individuellen Nutzenmaximierung werden zwischen dem Principal und dem Agenten meistens Zielkonflikte auftreten. Während der Principal an einem für ihn günstigen Ergebnis interessiert ist, nimmt der Agent bei seinem Nutzenkalkül eine Abwägung der Nachteile seines Leistungsbeitrages (z.B. Arbeitsleid, Zeitverlust etc.) gegen die Vorteile (z.B. Vergütung, Karriere) vor. Die direkte Vorgabe von Handlungsweisen scheidet aufgrund der Informationsasymmetrie aus, so daß es für den Principal bedeutsam ist, finanzielle Anreize für den Agenten zu schaffen, um auf indirekte Weise Einfluß auf dessen Verhaltensweisen zunehmen.[474]

Mit Hilfe von Anreizsystemen sollen die gewünschten Verhaltensweisen bei den Agenten herbeigeführt werden. Im Mittelpunkt der Principal-Agent Modelle stehen monetäre Steuerungsmedien. Behavioristische Verhaltenswirkungen, die mit Hilfe von monetären Anreizen induziert werden, prägen dabei die Auffassung der Principal-Agent Ansätze hinsichtlich der Steuerbarkeit menschlichen Verhaltens. Im Rahmen der Diskussion der Principal-Agent Modelle wird zunehmend Kritik an der monetär basierten Verhaltenssteuerungsauffassung geübt. „Indem sie den Agenten mit Geldlohn als einzigem Handlungsmotiv modelliert, schafft die normative Agency-Theorie ein ähnlich „a-soziales Wesen" wie den neoklassischen homo oeconomicus: den Opportunisten, der sich [...] immer und überall (böswillig) vor der Arbeit drückt, wenn er einen unbeobachteten Verhaltensspielraum vorfindet."[475] „Die Verdrängung intrinsischer Motivation der Agenten [durch monetäre Anreize] verursacht hohe Kosten. Die Möglichkeit des „Managements der Motivation" macht den eigentlichen Vorteil von Unternehmen gegenüber Märkten aus."[476] „Diese Kritik richtet sich darauf, daß in der Nutzenfunktion des Agenten nur der Nutzen aus Einkommen und der Nutzenentgang aus Arbeit (Arbeitsleid) abgebildet werden. Intrinsische Motive wie Leistungsmotivation oder das Streben nach Autonomie finden dagegen keine Beachtung. Zwar liefern verhaltenswissenschaftliche Motivationstheorien bislang kein geschlossenes Bild [...], es besteht jedoch kaum ein Zweifel daran, daß intrinsische Motive eine nicht zu vernachlässigende Rolle spielen."[477]

Differenzierte Kritik am Einsatz monetär basierter Steuerungsmedien wurde im Rahmen der Diskussion der Steuerungsmedien geübt. Dabei wurde herausgestellt, daß für einfache

---

[473] Baron, J. N. (1988), S. 494.
[474] Vgl. Hartmann-Wendels T. (1992), S. 72f.
[475] Müller, C. (1995), S. 69.
[476] Frey, B. S.; Osterloh, M. (1997), S. 317.
[477] Gedenk, K. (1998), S. 25.

repetitive Aufgaben, d.h. bei Aufgaben, bei denen weitreichende Informationen über die bestmögliche Arbeitsausführung bestehen, durchaus leistungssteigerndes Verhalten mit Hilfe von monetären Anreizen herbeigeführt werden kann. Im Rahmen der Bewerkstelligung von komplexen bzw. kreativen Aufgaben sind sogar negative Verhaltenskonsequenzen aufgrund monetärer Anreize zu erwarten.[478] Diese Auffassung ist komplementär zu einer Untersuchung der Steuerung von Geschäftsführern, die zu dem Ergebnis gelangt, daß aufgrund des Aufgabenspektrums dieser Führungskräfte die Agency-Theorie kein Paradebeispiel für die Steuerung von Managern sei. Vielmehr sei die Anwendung der Agency-Theorie auf die Steuerung von Außendienstmitarbeitern aufgrund des klarer umrissenen, einfacheren Tätigkeitsfeldes vielversprechender.[479]

Machtbasierte Steuerungsmedien werden im Rahmen von Principal-Agent Ansätzen nicht thematisiert, da diese auf der Annahme von frei ausgehandelten Individualverträgen aufbauen. Damit wird ein unterkomplexes Bild der Institutionalisierung von Agencybeziehungen erzeugt. Die Fixierung auf Individualverträge blendet weitestgehend die Rolle von Machtinstanzen, sogenannter 'regulativer Dritter' aus. Damit werden die staatliche Rechtsetzung, gerichtliche Rechtsprechung und Kollektivvertragssysteme weitestgehend vernachlässigt.[480] Auch die Transaktionskostentheorie, welche die Komplexität der Beziehungen dadurch verringert, daß Organisationen aufgrund von Ressourcenzusammenlegungen und anschließender kollektiver Disposition entstehen, bietet keine machttheoretischen Ansatzpunkte. Die Entstehung von Organisationen wird rein ökonomisch dadurch erklärt, daß unternehmensinterne Transaktionen schneller, verläßlicher, damit leichter planbar und folglich kostengünstiger abgewickelt werden können als marktvermittelte. Damit werden jedoch Machtstrukturen vernachlässigt.

Eine Verhaltenssteuerung mit Hilfe wissensbasierter Medien ist nur marginal möglich, da gerade die Informationsasymmetrie bei gleichzeitigem Vorliegen von Zieldivergenzen die Charakteristik von Principal-Agent Beziehungen prägt. Im Rahmen der Problematik der 'adverse selection', d.h. vor dem eigentlichen Vertragsabschluß kann der Agent mit Hilfe von wissensbasierten Steuerungsmedien – dem sogenannten 'signalling' – Informationen an den Principal übertragen, um diesen von überdurchschnittlichen Qualitätsmerkmalen seiner Fähigkeiten zu überzeugen, so daß ihm dieser ein entsprechend angepaßtes Angebot unterbreitet. Solange der Principal die Fähigkeiten des Agenten nicht einschätzen kann, wird er diese als durchschnittlich einschätzen und ein darauf abgestimmtes 'durch-

[478] Vgl. Seite 120ff.
[479] Vgl. Gedenk, K. (1998), S. 34.
[480] Vgl. Ebers, M.; Gotsch, W. (1999), S. 221.

schnittliches' Vertragsangebot unterbreiten.[481] Wissensbasierte Steuerungsmedien zur Verhaltensbeeinflussung im Rahmen des Leistungserstellungsprozesses sind gemäß der Principal-Agent Auffassung kaum erfolgversprechend. Aufgrund der Annahme der rigiden Verfolgung von Eigeninteressen und opportunistischen Verhaltensweisen ist eine 'freiwillige' Preisgabe von Informationen von beiden Seiten nicht zu erwarten. Im Falle der 'hidden information' sind entsprechende finanzielle Anreize und Kontrollsysteme notwendig, um den Agenten zu motivieren, seine Informationen im Sinne des Principals zu nutzen. Folglich impliziert Kommunikation im Rahmen der Agency-Beziehung, daß die Entlohnung des Agenten auch an seine Informationsbereitstellung gekoppelt wird. Aus der Sicht des Agenten bedeutet dies, daß er aus einer Menge ihm angebotener Verträge auswählen kann. Diese Mitwirkung des Agenten bei der Bestimmung seiner eigenen Entlohnungsgrundlage bezeichnet man auch als 'participative budgeting', wobei nicht vollständig geklärt ist, ob participative budgeting zu einer Reduzierung der Agency-Kosten beitragen kann.[482]

Die Beeinflussung von Verhaltensweisen durch organisationales Lernen und motivationale Aspekte einer Wissensgenerierung lassen sich aufgrund der reduktionistischen Auffassung der Principal-Agent Ansätze mit diesen nicht erfassen.

Der Einsatz von symbolischen Steuerungsmedien beschränkt sich auf derivative, monetär basierte Medien wie Stock Options oder andere quantifizierbare geldwerte Leistungen. Dabei steht jedoch nicht der symbolische Charakter im Vordergrund, sondern ihr monetärer Gehalt. Entsprechend wären von einer Sachzuwendung die entsprechenden Transaktionskosten einer Monetarisierung dieser Sachzuwendung abzuziehen, um die finanzielle Anreizwirkung hieraus zu ermitteln. Die intrinsische Motivationswirkung einer Auszeichnung bzw. ihr Symbolcharakter treten in den Hintergrund.

Aus der Principal-Agent Perspektive sind die Verhaltensmotivation und individuelle Präferenzen von der Bedeutung materieller Ressourcen geprägt. Monetäre Größen stellen die primäre Verhaltensorientierung dar. Im Hinblick auf die Zielformulierung konzentriert sich die Agency-Theorie auf solche Entscheidungssituationen, in denen die Ziele der Beteiligten vorab gegeben sind. Unvollständige Information und begrenzte Rationalität werden im Rahmen der Zielformulierung nicht berücksichtigt; im Hinblick auf Maßnahmenentscheidungen und deren Umsetzung sind sie jedoch von Bedeutung. Vertreter ökonomischer Modelle erkennen zwar die Idee der 'bounded rationality'[483] an, jedoch

[481] Vgl. Schweitzer, M.; Küpper, H.-U. (1998), S. 583.
[482] Vgl. Hartmann-Wendels, T. (1992), Sp. 77f.
[483] Vgl. z.B. Simon, H. A. (1978b), S. 10.

zeigt sich in ökonomischen Modellen eine Tendenz, 'bounded rationality' as an imperfect approximation of the 'unbounded one'[484] zu betrachten.

Aufgrund der Orientierung an fixen Zielen vermag die Agency-Theorie keine Aussagen hinsichtlich solcher Entscheidungssituationen zu treffen, die von Ambiguität der Präferenzen gekennzeichnet sind. Schließlich berücksichtigen Agency-Modelle nicht die Möglichkeit der Konkretisierung und Herausbildung von Zielen im Verlauf der Handlungsprozesse.[485] Soziale sowie kulturelle Bedürfnisse werden in den Agency Modellen ausgeblendet.

Interdependenzen des gesellschaftlichen Umfeldes, beispielsweise der Einfluß der Kultur bzw. die Wirkungen von Sozialisationsprozessen sowie die Bedeutung des Organisationsumfeldes auf die Ausgestaltung von Präferenzen und der entsprechenden Formulierung von Nutzenfunktionen werden in Principal-Agent Ansätzen nicht modelliert, da sie als exogene Größen betrachtet werden.[486]

ETZIONI merkt zur Fokussierung auf die individuelle Ebene kritisch an: „However, a basic insight of sociology and psychology is that this concept of an individual is an optical illusion. The individual and the community make each other and require each other."[487]

PFEFFER kritisiert, daß in den meisten Modellen die Präferenzen als exogene Größen betrachtet werden, wodurch der Einfluß des sozialen Umfelds auf die Präferenzenbildung außer acht gelassenen wird. Strenggenommen wäre die Präferenzenbildung im Rahmen informationsökonomischer Analysen zu modellieren.[488]

Letztendlich bestimmen die individuellen Präferenzen und entsprechend gestaltete Verträge als Steuerungsmechanismen das Verhalten. Ein wichtiger Beitrag der Principal-Agent Ansätze liegt darin, daß diese stärker als verhaltenswissenschaftliche Ansätze Effizienzgesichtspunkte bei der Gestaltung von Anreizsystemen bzw. bei dem Einsatz von Steuerungsmedien berücksichtigen.[489] Im Rahmen des internen Rechnungswesens sind optimale gestaltete Verträge und entsprechende Anreizmechanismen notwendig, um beispielsweise bestmöglichst gestaltete Budgets oder Verrechnungspreise zu erreichen.

---

[484] Dosi, G. (1995), S. 5.
[485] Vgl. Ebers, M.; Gotsch, W. (1999), S. 224.
[486] Vgl. Anhang 2, Seite 255.
[487] Etzioni, A. (1988), S. 9.
[488] Vgl. Pfeffer, J. (1997), S. 44.
[489] Vgl. Gedenk, K. (1998), S. 24.

Das interne Rechnungswesen stellt demnach ein Informationsinstrument dar, das zum einen zu einer Reduzierung der Informationsasymmetrie beitragen bzw. zur Beeinflussung fremder Entscheidungen herangezogen werden kann. Principal-Agent Ansätze zum internen Rechnungswesen unterstützten die Entwicklung von Gestaltungsprinzipien zur Formulierung optimaler Verträge. Gleichzeitig liefert das interne Rechnungswesen z.B. durch Kennzahlenermittlung etc. Maßstäbe zur Festlegung von Zielgrößen und zur Feststellung der Vertragserfüllung.

Als Ergebnis der Diskussion der Principal-Agent Theorie anhand des entwickelten Modells zum 'Behavioral Accounting' läßt sich feststellen, daß sich die Principal-Agent Theorie als reduktionistisch darstellt. Ökonomische Theorien versuchen soziale Prozesse im Unternehmen auf Aspekte von Individuen zu reduzieren. Damit wird eine Individualisierung sozialer Phänomene angestrebt. Aufgrund des entwickelten Modells konnte jedoch gezeigt werden, daß die Makro- und Mesoebene weitestgehend außer Betracht gelassen werden und folglich die Verhaltensformulierungen der ökonomischen Theorie auf einer partiellen Sichtweise der facettenreichen Aspekte des menschlichen Verhaltens beruhen. Für eine weitreichend Kritik der Verallgemeinerung von Aussagen, die aufgrund einer Partialanalyse getroffen wurden sei auf zahlreiche Arbeiten der Sozialpsychologie verwiesen.[490] Die agency-basierte Verhaltenssteuerung unterscheidet sich damit deutlich von den Annahmen einer sozialwissenschaftlich fundierten Auffassung hinsichtlich der Beeinflussung menschlicher Verhaltensweisen. Nachfolgend werden eher sozialwissenschaftliche Kritikpunkte an der Principal-Agent Theorie aufgezeigt. Damit wird der Übergang zu mehr verhaltenswissenschaftlich orientierten Paradigmata zum internen Rechnungswesen eingeleitet.

4. Kritische Würdigung

C. SCHULTZE, ein Präsident der ‚American Economics Association' bringt den Unterschied zwischen soziologischen und ökonomischen Ansätzen zur Verhaltenserklärung von Individuen deutlich zum Ausdruck: „When you dig deep down, economists are scared to death of being sociologists. The one great thing we have going for us is the premise that individuals act rationally in trying to satisfy their preferences. That is an incredibly powerful tool, because you can model it."[491]

[490] Vgl. beispielsweise Neuberger, O.; Conradi, W.; Maier, W. (1985); Herkner, W. (1991), Werbik, H.; Kaiser, H.-J. (1981).
[491] Schultze, C. zitiert in: Kuttner, R. (1985), S. 76.

In den Sozialwissenschaften wird zunehmend die Dominanz ökonomischer Modelle zur Abbildung menschlichen Verhaltens kritisiert. Der Erfolg ökonomischer Verhaltensmodelle kann nicht auf die Validität ihrer Annahmen oder auf ihre empirische Fundierung zurückgeführt werden. Folglich müssen andere Faktoren hierzu beitragen. Nach CIALDINI kann beispielsweise die mathematische Sophistik ökonomischer Modelle als wesentlicher Faktor hierfür herangezogen werden: „Its mathematical elegance provides status and makes it less accessible to the untrained, which lend to its prestige. How can something carry prestige if anyone can do it? Conversely, some technique or line of reasoning accessible and understood only by a few carries the value imparted by scarcity."[492]

HIRSCH/MICHAELS/FRIEDMAN stellen die sauberen (clean) informationsökonomischen Modelle den diffusen (dirty) Modellen der Sozialwissenschaften, die sich mit empirisch beobachtbaren Verhaltensweisen beschäftigen, gegenüber. Sie stellen heraus, daß die den tatsächlichen Verhältnissen entrückten ökonomischen Modelle Gefahr laufen, die Vielschichtigkeit menschlicher Verhaltensweisen nicht adäquat abbilden zu können. Insbesondere stellen die Autoren folgendes heraus: ökonomische Modelle sind „incompetent to address the cultural side of life in society“[493].

LEONTIEF bemängelt die unzureichende empirische Datenbasis ökonomischer Theorien und merkt an, daß beispielsweise die Artikel, die in der 'American Economic Review' in den 70er Jahren publiziert wurden, „50 percent of all articles appearing during a large part of the 1970s represented mathematical models without any empirical data. Twenty-two percent of the articles contained empirical information, but it was essentially not information based on direct observations. They contained parameters which were derived by very complicated processes of indirect statistical inference. In short, most of the data were cooked up. Of the four or five articles based on direct observations made by the authors, one dealt with pigeons and the other with mice“.[494]

WILLKE kommentiert die behavioristische Verhaltensauffassung, die den ökonomischen Modellen zugrunde gelegt wird, wie folgt: „Glücklicherweise ist etwa der Behaviorismus [in der Soziologie, wohl aber nicht in der ökonomischen Theorie] tot; er war für psychische und soziale Systeme ein unwürdiges, unterkomplexes und trivialisierendes Theorieangebot.“[495] Zum Problem der unzureichenden datenbasierten Fundierung ökonomischer

[492] Cialdini, R. B. (1993), S. 194f.
[493] Hirsch, P.; Michaels, S.; Friedman, R. (1987), S. 325.
[494] Leontief, W. (1985), S. 29f.
[495] Willke, H. (1996a), S. 2.

Modelle merkt ETZIONI an: „When neoclassicists turn to empirical testing, they very often engage in rather little testing and considerable manipulation of the data. [The data used are frequently previously collected for other purposes]-the neoclassicists induce a "fit" by adding variables and assumptions on an ad-hoc basis [...]. This is a legitimate procedure as long as one understands that these post hoc variables (and the relations posited among them and other variables, members of the theory) must be "validated" using different sets of data than those used to develop the theorems at issue."[496]

Ein grundsätzlicher Problembereich zwischen sozialwissenschaftlichen und ökonomischen Theorien liegt in der Betrachtungsweise von Organisationen. Ökonomische Theorien tendieren dazu, Organisationen zu ignorieren und statt dessen auf die einzelnen Verträge und Beziehungen abzustellen oder Organisationen als Residuen von Marktversagen bzw. von unzulänglich gestalteten Verträgen zu betrachten. CLEGG führt dazu an, daß „economic approaches to organizations [...] operate with a particular set of a priori values: these are that organizations are an aberration from a more natural form of economic activity. This more natural form is that of exchange on the market."[497]

Betrachtet man die Beziehungskonstellationen in Organisationen wie Daimler-Chrysler, so zeichnet sich ein wohl undurchschaubares Geflecht von Beziehungs- und Machtstrukturen ab. Die Principal-Agent Theorie stellt jedoch auf dyadische Relationen ab, so daß eine Analyse mit Hilfe von Principal-Agent Modellen sehr schnell an ihre Grenzen stößt, insbesondere auch deshalb, da Emergenz bzw. die Entwicklung eines 'Eigenlebens' einer Organisation sich nicht adäquat auf Principal-Agent Beziehungen reduzieren läßt.

Gemäß WILLIAMSON sind sowohl alle intraorganisationalen Beziehungen als auch alle interorganisationalen Beziehungen effizient, wenn man nur einen entsprechend langen Betrachtungszeitraum heranzieht. Alle Beziehungen, die einen natürlichen Ausleseprozeß, basierend auf rationalen Prinzipien, überstanden haben, müssen dementsprechend effizient sein. Macht und politische Verhältnisse sind folglich nicht weiter zu problematisieren.[498] Führt man sich die Wurzeln dieses Ansatzes vor Augen, der vom Modell der vollkommenen Konkurrenz geprägt ist, so daß jeder einzeln nur einen geringen Einfluß auf das Marktergebnis ausüben kann, so wird verständlich, warum Macht nicht thematisiert wird.

---

[496] Etzioni, A. (1988), S. 18.
[497] Clegg, S. R. (1990a), S. 61.
[498] Vgl. Williamson, O. E. (1995), S. 24ff.

Entgegen der WILLIAMSON'schen Auslesehypothese könnte man die Hypothese vertreten, daß je nach Betrachtungszeitraum bestimmte Interaktionen, die auf dem politischen Kalkül beruhen, verschwinden. Jedoch wäre dann zu überprüfen, ob dann tatsächlich nur effiziente Beziehungen, die rational motiviert sind überleben, oder ob nicht anders geartete politisch motivierte Beziehungen an ihre Stelle treten. Anstatt der Annahmen einer natürlichen Auslese kann man auch von einem Wechselspiel politischer Einflußbereiche ausgehen, in dem auch – an bestimmte Positionen im Unternehmen geknüpfte Machtbereiche im Sinne von nicht effizienten, aber machtbasierten Strukturen 'über die Zeit' fortbestehen. Man könnte sich beispielsweise vorstellen, daß eine Instanz an eine andere Instanz regelmäßig detailliert berichten muß, ohne daß jedoch eine rational begründbare Notwendigkeit einer detaillierten Berichterstattung besteht, so daß die Berichtspflicht im wesentlichen zur Stabilisierung eines Über- und Unterordnungsverhältnisses aufrechterhalten wird. Damit läßt sich eine plausible Begründung für das (wohl über die Zeit) kontinuierlich bestehende Phänomen der „Zahlenfriedhöfe" finden.[499]

PFEFFER stellt heraus: „The assumption of adaptive efficiency characteristic of these models almost invariably lead to tautological reasoning. Practices are presumed to be efficient because of their very existence – if they were inefficient – they would disappear – and thus the logic of economic science as it is practiced is, given a particular empirical observation, to derive proof that demonstrates the efficiency properties of what has been observed."[500] Als Beispiel hierfür kann das nach Senioritätskriterien gestaffelte Gehaltssystem verschiedener Unternehmen angeführt werden. LAZEAR erklärt anhand eines Principal-Agent Modells die Sinnhaftigkeit von Gehaltssystemen basierend auf Senioritätskriterien.[501] Gleichzeitig läßt sich auch ein Principal-Agent Modell konstruieren, das die Entlohnung an die Grenzproduktivität des einzelnen Mitarbeiters knüpft.[502] Der von LAZEAR propagierte Ansatz kann entsprechend als ein Beispiel für die Tendenz von ökonomischen Modellen – insbesondere von Principal-Agent Modellen – zu Tautologien[503] betrachtet werden.

Ein weiterer Problembereich ökonomischer Theorien, basierend auf dem Kalkül der Nutzenmaximierung bzw. des Eigeninteresses, zeigt sich in der umfassenden Erklärung von kooperativem Verhalten. MUELLER führt hierzu an: „More importantly, economics-based attempts to explain behavior in organizations lacks what has become a basic understanding in organization theory, namely the ability to analyze members' motivations and

[499] Vgl. hierzu auch die symbolische Informationsverarbeitung Seite 133.
[500] Pfeffer, J. (1997), S. 49.
[501] Vgl. Lazear, E. P. (1981), S. 606ff. bzw. Lazear, E. P. (1998), S. 281ff.
[502] Vgl. Pfeffer, J. (1997), S. 49.
[503] Vgl. Arrow, K. J. (1982), S. 3ff. bzw. Sen, A. K. (1977), S. 322ff.

behavior as varying depending upon situational contingencies. Empirically-based organization research suggests assumptions different to those used in transaction cost or game theory."[504]

Zur Betrachtung von Principal-Agent Modellen unter der Annahme von Unsicherheit kann folgendes bemerkt werden: „The applicability of principal-agent models is limited to two settings: (a) where performance standards are precise and knowledge of the effort-outcome relationships is complete, and (b) where performance standards are precise but knowledge of the effort-outcome relationship is incomplete. [...] Second, even in the settings where they are applicable, principal-agent approaches are [...] unrealistic to the extend that they presume that performance in organizations results exclusively from individual-contributor jobs, exaggerate the degree to which individuals are work avers, and emphasize the quantity of effort at the expense of the quality and type of effort."[505]

Ein weiterer Kritikpunkt an ökonomischen Modellen ist die unzureichende Erklärungsleistung von empirischen Sachverhalten, speziell im Zusammenhang mit organisationalen Sachverhalten. „Consider first an issue that is well within the scope of new institutional economics of Williamson and others and is a prominent feature of the new organizational landscape-should an economic exchange be incorporated inside the organization's boundaries or left to market-mediated transactions? Given the significant change over time in the extend to which the employment relation has been internalized and the change in the size distribution of organizations that has occurred, in part, because of the more extensive use of contracting arrangements rather than vertical integration, one might think that economic analysis would provide a compelling answer as to why labor was first internalized in the employment relation as market-mediated transactions were supplanted and now is being increasingly externalized once more. But it doesn't."[506]

„But perhaps the most important reason for the persistent dominance of the economic model as a way of understanding organizations is its implicit ideology. The economic model presents a benign view of social organization. By stressing markets and the operation of voluntary exchange, power, coercion, and exploitation are left out of view. Employment relationships are voluntary – if someone doesn't care for his or her employer, the person simply finds another one. One's persistence in a particular exchange, including the exchange of work for wages, is taken as prima facie evidence of the person's reveled preferences. The implication is that the particular exchange is preferred to other available

[504] Mueller, F. (1995), S. 1230f.
[505] Nilakant,V.; Rao, H. (1994), S. 652.
[506] Pfeffer, J. (1997), S. 51f.

alternatives, or else the person would pursue one of these options. [...] The idea of voluntary exchange implies that social control is accomplished readily and without coercion – and surely this is a much more benign portrayal than in the ethnographic studies of actual workplace relations."[507]

Zur Beurteilung der Principal-Agent Modelle kann FRIEDMAN zitiert werden. Modelle sollen nicht im Hinblick auf die Validität ihrer Annahmen beurteilt werden, sondern aufgrund der Validität der mit Hilfe des Modells generierten Prognosen und Voraussagen.[508]

JENSEN führt hierzu an, "that so little is put into the current principal-agent models that there is little hope of producing results that will explain much of the rich variety of observed contracting practices."[509]

SOKAL/BRICMONT, zwei Physiker führen als Kritikpunkt den Szientismus an. „Dieser Punkt klingt vielleicht bizarr: Ist Szientismus denn nicht die Sünde von Physikern und Biologen, alles auf Materie, natürliche Auslese und die DNA reduzieren zu wollen? [...] Definieren wir 'Szientismus' in diesem Zusammenhang als die Illusion, daß man durch stark vereinfachende, aber vermeintlich 'objektive' oder 'wissenschaftliche' Methoden sehr komplexe Probleme lösen kann [...]. Wenn man sich solchen Illusionen hingibt, taucht immer wieder das Problem auf, daß wichtige Teile der Realität unter den Tisch fallen, weil sie nicht in den a priori gesetzten Rahmen passen. Leider gibt es in den Sozialwissenschaften Beispiele in Hülle und Fülle: Unter anderem lassen sich bestimmte Strömungen innerhalb [...], der neoklassischen Ökonomie, des Behaviorismus, [...] anführen."[510] Bezogen auf die Principal-Agent Ansätze fußt die szientistische Kritik auf der Erklärung der komplexen sozialen Realität mit Hilfe von 'einfachen' Principal-Agent-Beziehungen.

MÜLLER faßt die Kritik an den Principal-Agent Ansätzen wie folgt zusammen: "Was immer der normative Agency-Ansatz auch vorgibt: Er erklärt nicht – weder in Organisationen noch anderswo – jene wichtigen, als Agency-Beziehungen bezeichneten Interaktionsbeziehungen, die im sozialen Leben überall anzutreffen sind. Schon gar nicht kann er die fast durchweg informationshaltigeren verhaltenswissenschaftlichen Theorien ersetzen, die mit ihm konkurrieren."[511]

---

[507] Pfeffer, J. (1997), S. 54.
[508] Vgl. Friedman, M. (1953), S. 23ff.
[509] Jensen, M. C. (1983), S. 335.
[510] Sokal, A.; Bricmont, J. (1998), S. 933. Vgl. hierzu auch die Ausführungen zur Komplexität Seite 224ff.
[511] Müller, C. (1995), S. 72.

IV. Subjektiv interpretatives Paradigma

Das subjektiv interpretative Paradigma stellt das Verstehen von sozialer Wirklichkeit in den Mittelpunkt der Betrachtung. Es geht nicht darum, soziale Strukturen zu entwerfen und damit bessere, das heißt mit weniger Kontroversen und Widersprüchen funktionierende soziale Systeme. Das interpretative Paradigma fußt auf der ontologischen Annahme, daß die Realität subjektiver Natur ist. Die einzigen Bedeutungen, die Verhaltensweisen und Ereignissen beigemessen werden können, sind diejenigen, die der einzelne aufgrund seiner gefilterten Wahrnehmung, diesen – in einer gesellschaftlich akzeptierten Interpretation – zuschreibt. Ausgehend von dieser Position wird das positivistische Wesen des traditionellen Paradigmas abgelehnt und damit auch die Vorstellung, es könnte mit Hilfe naturwissenschaftlicher Methoden 'eine soziale Realität' ergründet werden. Soziale Realität ist nur im Zusammenhang mit Menschen, die nicht nach deterministischen, klar erkennbaren, eindeutigen Gesetzen funktionieren, verstehbar. Der Brennpunkt der Analyse ist die soziale Beziehung zwischen Akteuren, aus der heraus soziale Realität erzeugt, erneuert und bekräftigt wird.[512] Das Verhalten der Menschen gründet sich auf deren Verständnis von der sozialen Realität. Sie richtet sich nicht nach objektiven Gegebenheiten, sondern nach dem was sie als objektive Gegebenheit wahrnehmen, definieren und erkennen.[513] „That is, the contingencies can be observed and measured; the human behaviour can be observed and measured; and thus patterns can be discerned. All of this is rejected in interactionist research, which emphasizes the understandings of the situation by the actors in the situations themselves: these are, by their nature, unobservable."[514]

Im Rahmen des subjektiv interpretativen Paradigmas konzentrieren sich die nachfolgenden Ausführungen auf den 'Symbolischen Interaktionismus', der insbesondere von der 'Chicago School of Symbolic Interactionism' geprägt wurde, zu der insbesondere G. H. MEAD, W. J. THOMAS, A. M. ROSE und H. BLUMER gehören.[515]

[512] Vgl. Hopper, T.; Storey, J.; Willmott, H. (1987), S. 441.
[513] Vgl. Puxty, A. G. (1993), S. 57.
[514] Puxty, A. G. (1993), S. 58f.
[515] Vgl. Reimann, H.; Giesen, B.; Goetze, D.; Schmid, M. (1991), S. 78.

1. Grundzüge und Kernaussagen

BLUMER formuliert drei Prämissen des symbolischen Interaktionismus:

- Menschen handeln gegenüber Dingen auf der Grundlage der Bedeutung, die diese Dinge für sie besitzen. Unter Dingen wird alles subsumiert, was der Mensch in seiner Welt gewahr zu werden vermag.
- Die Bedeutung dieser Dinge ist abgeleitet bzw. entsteht aus der sozialen Interaktion, die man mit seinen Mitmenschen eingeht.
- Diese Bedeutung wird in einem interpretativen Prozeß, den die Person in ihrer Auseinandersetzung mit den ihr begegnenden Dingen benutzt, gehandhabt und abgeändert.[516]

Der symbolische Interaktionismus stellt explizit die Bedeutung von Faktoren heraus, die implizit von Psychologen und Soziologen verwendet werden, wenn Verhalten mit Stimuli, Einstellungen, Motiven, sozialen Rollen, Status etc. erklärt, jedoch nicht detailliert auf die sie konstituierenden Symbole eingegangen wird. Die Bedeutungen der Symbole werden durch definierende Aktivitäten der miteinander agierenden Personen hervorgebracht und sind dementsprechend soziale Produkte.[517] Man geht davon aus, daß menschliche Gruppen und Gesellschaften aus handelnden Personen bestehen und in Handlungskategorien erfaßt werden können.[518] Dieses Handeln umfaßt die Aktivitäten, die in einer Abfolge von Situationen und dem Zusammentreffen mit verschiedenen anderen Individuen entstehen. Dabei können Individuen alleine, gemeinsam, für sich oder für andere handeln. Leitmotiv ist „Human Society as Action".[519]

Als verbales Interaktionsmedium kommt der Sprache eine besondere Bedeutung zu. Sprache gewinnt ihre Substanz in der Erfassung und Konstruktion von sozialer Wirklichkeit. Sie hilft dem einzelnen seine Lebenswelt zu strukturieren und dient als Maßstab für die persönliche Orientierung. „Daß die Welt meine Welt ist, das zeigt sich darin, daß die Grenze der Sprache (der Sprache, die allein ich verstehe) die Grenzen meiner Welt bedeuten.[520]

Die Sprache liefert dem einzelnen die Kategorien und das begriffliche Rüstzeug, um die Alltagswelt zu interpretieren, verstehen und an andere weitergeben zu können.[521]

---

[516] Vgl. Blumer, H. (1973), S. 81.
[517] Vgl. Blumer, H. (1973), S. 82f.
[518] Vgl. zur Unterscheidung Verhalten, Handeln Seite 15ff.
[519] Vgl. Blumer, H. (1973), S. 85.
[520] Wittgenstein, L. (1964), S. 90.
[521] Vgl. Ebers, M. (1985), S. 144f.

2. Verhaltensannahmen

Die interaktionistische Perspektive vertritt die Auffassung, daß menschliches Verhalten als kompetentes, reflektiertes Handeln zu begreifen sei. Der Mensch wird als ein 'Selbst' begriffen, das aktiv in soziale Prozesse eingreift. Dieses Handeln wird durch Intentionen (Handlungsabsichten, gerichteter innerer Antrieb) gesteuert. Der Mensch handelt nicht unmittelbar, gleichsam reaktiv in bezug auf faktische Sachverhalte, sondern aufgrund der subjektiven Interpretation der wahrgenommenen Gegebenheiten. Entsprechend wird angenommen, daß soziale Sachverhalte nicht so auf ein Individuum wirken, wie sie 'tatsächlich' sind, sondern so, wie die Menschen annehmen, daß sie wären.[522] „Es besteht nicht notwendig eine Eins-zu-Eins-Beziehung zwischen den Objekten der physikalischen Welt und den entsprechenden Definitionen, und daher wurzelt ihre Bedeutung in der relativen Übereinstimmung der menschlichen Akteure, die diese Objekte definieren. [...] Was zählt, sind vielmehr unsere Definitionen dieser Merkmale, und daher reagieren wir auf die Definitionen dieser Elemente und nicht auf die Elemente selbst. Mit anderen Worten, Verhalten ist in aller Regel nicht die direkte Reaktion auf Merkmale der Umgebung, sonder besteht vielmehr aus der fortlaufenden Anpassung an die Interpretationen dessen, was in der Situation vor sich geht.“[523]

Die stimuliinduzierten und mehr oder weniger deterministischen Verhaltensreaktionen der behavioristischen Verhaltensauffassung werden negiert und durch kompetentes, intentionales und reflektiertes Handeln des einzelnen, das sich auf dessen Wahrnehmung und Interpretation der Gegebenheiten stützt, ersetzt.

Symbole stellen Orientierungshilfen dar und sind die Medien einer gewünschten Ordnung, welche durch Symbole vermittelt und legitimiert werden soll. Dabei determinieren sie das Verhalten in Organisationen nicht in dem Maße, daß das Individuum gleichsam nur in eine vorgegebene Hülle zu schlüpfen hätte, sondern der einzelne muß mit Hilfe der Symbole selbständig eine Rollenidentität ausbilden.[524]

---

[522] Vgl. Heinen, E. (1987), S. 119.
[523] Cardwell, J. D. (1977), S. 64.
[524] Heinen, E. (1987), S. 121.

3. Diskussion des subjektiv interaktionistischen Paradigmas im Rahmen des Modells

Die Vertreter des symbolischen Interaktionismus betrachten soziale Realität als etwas, das durch konkrete Interaktionsbezüge hervorgebracht wird und als Sinnübertragung zwischen interagierenden Menschen zu interpretieren ist. Damit unterliegen soziale Systeme einem ständigen Prozeß der Neukonstruktion der sozialen Wirklichkeit.[525] Ursprünglich konzentrierte sich der symbolische Interaktionismus auf die Gesellschaft, d.h. auf die Makroebene des entwickelten Modells.[526] In der Anwendung auf Organisationen als soziale Systeme gewinnt der symbolische Interaktionismus durch das Management von sozialer Realität insbesondere für Unternehmen an Bedeutung. Entsprechend läßt sich das interne Rechnungswesen aus der Sicht des Managements zur Unterstützung der Gestaltung von sozialer Realität einsetzen, beispielsweise in der Eingrenzung von Verantwortungsbereichen bzw. der Definition einer Geschäftseinheit als 'Cost-Center', als 'Revenue-Center' oder als 'Profit-Center'. Das interne Rechnungswesen kann als akzeptiertes Symbolsystem in Kommunikationsprozessen vermittelnd zwischen organisationalen Zielen und individuellen Vorstellungen eingesetzt werden. Gleichzeitig kann das interne Rechnungswesen auch als vermittelndes Medium zwischen Management und Arbeiterschaft fungieren. Nach einer Studie von AKTOUF bewegen sich Führungskräfte typischerweise in einer anderen Sprachwelt als Arbeiter.[527] Die Vermittlungsfunktion ist deshalb notwendig, da Individuen als eigenständige, kompetent handelnde soziale Wesen interpretiert werden, die zur Mitwirkung motiviert werden müssen. Das Menschenbild des symbolischen Interaktionismus stellt die Organisationsmitglieder als eigenständige Individuen – mit eigenen Zielen, Normen und Werten – dar. Diese Auffassung geht weitestgehend konform mit der Theorie Y, dem sozialen Menschenbild (social man) bzw. dem komplexen Menschenbild.

Die Ressourcenausstattung wird nicht explizit adressiert, jedoch bestimmen die Ressourcen weitgehend den Handlungsspielraum, d.h. den Umfang möglicher Interaktionen. Folglich stellen die materiellen Ressourcen die Grundlage der Handlungsmöglichkeiten dar. Welche Handlungen jedoch realisiert werden, hängt von den Zielen ab: „The notion of a goal is interpreted as a symbolic device used by certain social actors to mark-out a direction in which they would like to see effort and other resources directed. In other words, "organizational goals" are regarded as symbolic resources drawn upon to guide and

[525] Vgl. Heinen, E. (1987), S. 119.
[526] Vgl. Wiswede, G. (1991), S. 116f. bzw. Berger, P. L.; Luckmann, T. (1997).

legitimize a variety of contestable actions."[528] Die Ziele der Organisation sowie die Ziele des einzelnen sind nach interaktionistischer Sichtweise eng mit der Werte- und Normenstruktur verknüpft. „Wenn wir die Wertedefinitionen eines Menschen kennen, sind wir in der Lage, sein Verhalten in bezug auf Objekte, die Handlungen oder die Ziele, die er definiert, im voraus zu erkennen."[529] Organisationen sind entsprechend nicht über eine 'Außenperspektive' zu erfassen, sondern in ihrem Wesen letztendlich erst durch die Deutungsschemata der Handelnden. Von zentraler Bedeutung ist die Kultur (Unternehmens- und Gesellschaftskultur) als ein System gemeinsamer Werte und Normen, welches über Symbole weitergegeben wird. Über diese Symbole werden den Individuen die relevanten Werte und Normen vermittelt. Das Erlernen der Symbole gestaltet sich als ein nicht-instinktiver Prozeß, indem der einzelne sich die Übereinkünfte aneignet, die letztendlich die Bedeutung von Symbolen ergeben. Dabei konstruieren die Individuen eigene Situationsdefinitionen, als deren zentrale Einflußgrößen die in primären Sozialisationsprozessen gewonnenen individuellen Wertvorstellungen der einzelnen anzusehen sind. Daneben gewinnen auch die Werte und Normen der Unternehmung zunehmend an Bedeutung, die im Austausch mit anderen hinsichtlich deren Symbolinterpretationen im Rahmen der sekundären Sozialisation internalisiert werden. Symbole ermöglichen eine gemeinsame Verständigung über Situationsdefinitionen bzw. Interaktionen und stellen damit die Grundlage der Kommunikation dar. Spezifische, gemeinsame Handlungsmuster innerhalb eines Sozialsystems entspringen folglich aus symbolischen Interaktionen.[530] Eine Dominanz bestimmter Handlungsstrukturen im Sinne von vorherrschenden Organisationsstrukturen ist aus interaktionistischer Perspektive nicht erkennbar.

Im Hinblick auf die Steuerungsmedien wird Macht nicht explizit herausgestellt, jedoch wirken Machtstrukturen über Gesellschafts- und Gruppennormen auf den einzelnen ein. Monetäre Anreize zur Verhaltenssteuerung bleiben bei der interaktionistischen Sichtweise weitestgehend ausgespart. Aufgrund der Bedeutung des kulturellen Rahmens sowie der Sozialisation sind entsprechend Symbole und Wissen die primären Steuerungsmedien.

Als Steuerungsmedien werden Symbole eingesetzt, die legitimierend und richtungsweisend auf den einzelnen wirken und diesen zu gewünschten Handlungen veranlassen. Zur Beeinflussung von Verhaltensweisen können sowohl originäre, als auch derivative symbolische Steuerungsmedien herangezogen werden. Damit soll erreicht werden, daß der einzelne sich sozusagen aus eigenem Antrieb heraus verantwortlich und kreativ in den Lei-

---

527 Vgl. Aktouf O. (1985), S. 36ff.
528 Hopper, T.; Storey, J.; Willmott, H. (1987), S. 441.
529 Cardwell, J. D. (1976), S. 47.
530 Vgl. Heinen, E. (1987), S. 119.

stungserstellungsprozeß einbringt. Symbole stellen das zentrale Steuerungsmedium aus interaktionistischer Sicht dar. Ein Zeichen hat nur in einer konkreten Situation eine Bedeutung und diese Bedeutung ist fixiert. Symbole sind jedoch in gewisser Weise willkürlich, da ihre Bedeutung aus der Übereinkunft resultiert und je nach Situation sich ändern kann bzw. die Bedeutung durch die Veränderung der Übereinkunft wandelt.[531] Folglich sind Kommunikation und Lernprozesse eng mit der Herausbildung der Bedeutung von Symbolen verknüpft. Entsprechend konstituieren wissensbasierte Steuerungsmendien den zweiten Bereich der Verhaltenssteuerung nach interaktionistischer Auffassung. Sprache schafft die Grundlage für Kommunikationsprozesse, die wiederum ein grundlegendes Element der Lernprozesse darstellen. „Zentral in derartigen Prozessen sind die Interpretationsleistungen der Interaktionsteilnehmer, die jedoch nur über Symbole als die kommunikativen Medien möglich sind.“[532] Das Ineinandergreifen von verschiedenen Anschauungen und Interpretationen führt zur Entwicklung neuer kombinatorischer Figuren, d.h. zu Lernprozessen. Als Verhaltenssteuerungsinstrument gestaltet sich die Sprache aus interaktionistischer Sicht für das interne Rechnungswesen entsprechend bedeutungsvoll.

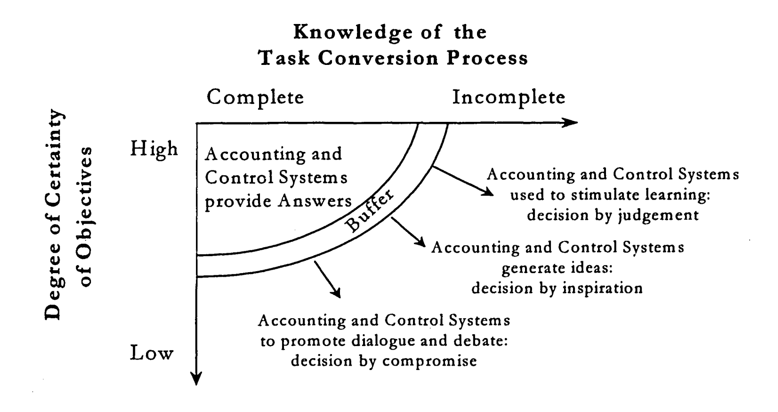
Die Wahrnehmung, Interpretation, Darstellungsform und Selektion von relevanten Informationen des internen Rechnungswesens beeinflußt den Gehalt, Stil sowie die Effektivität der Kommunikation von Sachverhalten und die entsprechenden Interpretationen bzw. Schlußfolgerungen.[533] „Communication is also induced by the need to confirm or obtain support from others for personal beliefs or assessments, by a desire to influence the course of events, and by the necessity of responding to communications received from elsewhere in the organization.“[534]

Aus der Perspektive des symbolischen Interaktionismus gestaltet sich das interne Rechnungswesen nicht als neutrales, technisches Informationssystem, das die Grundlage für legitimierte Entscheidungen darstellt. Das Rechnungswesen wird zu einem Symbolsystem, einem intersubjektiven Bedeutungssystem, das neben anderen in der Unternehmung der Erzeugung von sozialer Realität dient. „The so called 'generally accepted principles' of accounting, for example, and the various rules and devices within it, are regarded as fragile products of circumscribed and tentatively negotiated meanings. Far from providing a secure or accurate depiction of reality, accounting is seen to represent a language system furnishing a partial and particular type of (socially-created) perspective on everyday life. It is an intersubjectively negotiated 'way of seeing'.“[535]

[531] Vgl. Cardwell, J. D. (1976), S. 26ff.
[532] Heinen, E. (1987), S. 119.
[533] Vgl. Parker, L. D.; Ferris, K. R.; Otley, D. T. (1989), S. 111.
[534] Parker, L. D.; Ferris, K. R.; Otley, D. T. (1989), S. 111.
[535] Vgl. Hopper, T.; Storey, J.; Willmott, H. (1987), S. 441f.

Das folgende Modell, das letztendlich eine Vier-Felder-Matrix darstellt, dient als Bezugsrahmen zur Verdeutlichung des Zusammenhangs zwischen internem Rechnungswesen und der Konstruktion von sozialer Realität im Unternehmen. Mit den beiden Dimensionen 'Beherrschung des Leistungserstellungsprozesses' und 'Grad der Bestimmtheit der Zielvorstellungen' werden vier Situationen definiert und in Bezug zum internen Rechnungswesen gesetzt. Daraus resultieren vier 'adäquate' Einsatzbereiche von Informationen des internen Rechnungswesens:

Abb. 23: Ideale Anwendungsbereiche des internen Rechnungswesens



Quelle: MACINTOSH, N. B, (1994), S. 151 bzw. BURCHELL, S.; CLUBB, C.; HOPWOOD, A.; HUGHES, J.; NAHAPIET, J. (1980), S. 13 sowie THOMPSON, J. D.; TUDEN, A. (1959), S. 198.

- Bei vollkommener Beherrschung des Leistungserstellungsprozesses sowie eindeutig formulierten und akzeptierten Zielvorstellungen können – basierend auf festgelegten Regeln, Algorithmen und Prozeduren – Entscheidungen getroffen werden. Das interne Rechnungswesen liefert unter diesen Bedingungen hinreichend verläßliche Informationen. Unter diesen Bedingungen entspricht die Ausgestaltung des internen Rechnungswesens weitestgehend der im Rahmen des traditionellen Paradigmas formulierten Auffassung.

- Wird der Leistungserstellungsprozeß beherrscht und es besteht Unsicherheit hinsichtlich der Zielvorstellungen (Objectives)[536], so daß beispielsweise das Zielsystem unklar ist (Elemente des Zielsystems, Handhabung von sich gegenseitig ausschließenden Zielen, Rangfolge der Ziele des Zielsystems, usw.), divergierende Eigeninteressen, beispielsweise von Principal und Agent, turbulente Umweltsituationen etc., so führt dies zu Konflikten. Unter solchen Gegebenheiten kann das interne Rechnungswesen zur Strukturierung und Lenkung der Diskussion beitragen. Dazu können verschiedene Argumentationslinien entwickelt werden, die konsistent mit den zugrundeliegenden Daten und Fakten des Leistungserstellungsprozesses sind. Daraus soll sich ein fruchtbarer Dialog entwickeln, der gestützt auf Informationen des internen Rechnungswesens zur Erreichung von Kompromissen beitragen soll. Hingegen zeigt sich, daß gerade in solchen Situationen das interne Rechnungswesen als 'Munition' und nicht als 'Katalysator' in der Diskussion eingesetzt wird. Dies tritt insbesondere dann auf, wenn finanzielle Ziele einen Alleinvertretungsanspruch erheben, und dies mit 'Daten' belegen, eigentlich jedoch multiple Ziele und Interessen ausgeglichen werden müßten.

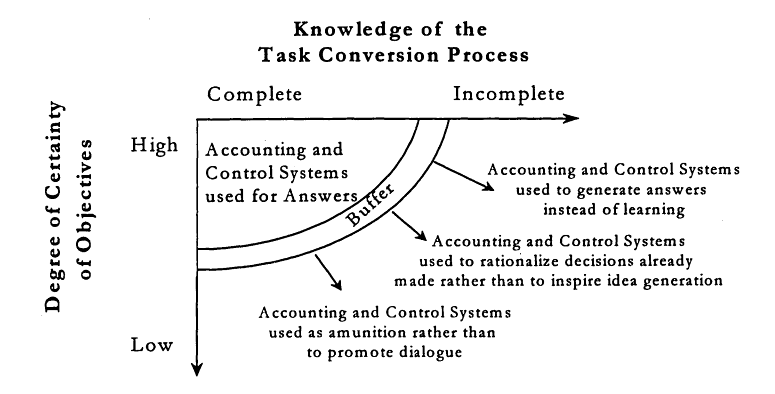
- In ähnlicher Weise fungiert das interne Rechnungswesen, wenn die Ziele eindeutig bestimmt sind, jedoch die Art und Weise, wie diese Ziele im Rahmen des Leistungserstellungsprozesses erreicht werden sollen, nur vage umrissen ist. Das interne Rechnungswesen kann in diesem Fall durch Detailanalysen auf mögliche Probleme hinweisen und die finanziellen Auswirkungen verschiedener, alternativer Produktionsmethoden herausstellen und damit Lernprozesse initiieren. Budgetabweichungsanalysen, Simulationen und Sensitivitätsanalysen reflektieren diese unterstützende Aufgabe. Damit trägt das interne Rechnungswesen zur Entwicklung und Bewertung des Alternativenraums bei und unterstützt die Einschätzung der Auswirkungen verschiedener Alternativen. Im Gegensatz hierzu wird häufig suggeriert, daß mit Hilfe von Risikoanalysen bzw. von Wahrscheinlichkeiten eindeutige Lösungen für das Entscheidungsproblem generiert werden. Die subjektiven Einschätzungen, auf denen Risikoanalysen und Wahrscheinlichkeitsschätzungen häufig fußen, werden objektiviert.
- Sind schließlich sowohl Ziele unzulänglich definiert als auch das Wissen hinsichtlich der Leistungserstellungsprozesse fragmentarisch, so kann das interne Rechnungswesen Hilfestellung zur Zielformulierung und ökonomische Ansatzpunkte im Leistungserstellungsprozeß aufzeigen und die Generierung von Ideen unterstützen. Gleichzeitig kann in dieser Situation das interne Rechnungswesen zur Legitimation und Rechtferti-

[536] Vgl. Seite 69 zur Unterscheidung von 'Goal' und 'Objective'.

gung von Entscheidungen und Vorgehensweisen herangezogen werden, u.a. aufgrund der prozeduralen Rationalität von Verfahrensweisen des internen Rechnungswesens.[537]

Das interne Rechnungswesen dient in den letzten drei Fällen im wesentlichen der Verhaltensfunktion. Es unterstützt die Gestaltung von sozialer Realität. Im Idealfall dient es der Initiierung von Lernprozessen, der Unterstützung von Kreativität und Innovationen bzw. der Förderung von Kommunikation. In den meisten Fällen zeigen sich jedoch Verhaltensweisen, bei denen das interne Rechnungswesen als Legitimationsinstrument mißbraucht wird, mit dessen Hilfe Antworten generiert, rational untermauert bzw. im nachhinein gerechtfertigt werden, wenngleich eine adäquate Grundlage fehlt.

Abb. 24: Tatsächliche Anwendungsgebiete des internen Rechnungswesens



Quelle: MACINTOSH, N. B, (1994), S. 152 bzw. BURCHELL, S.; CLUBB, C.; HOPWOOD, A.; HUGHES, J.; NAHAPIET, J. (1980), S. 14.

[537] Vgl. Macintosh, N. B. (1994), S. 150ff.

4. Gestaltung von sozialer Realität mit Hilfe des internen Rechnungswesens

Die Ausführungen zu den idealtypischen und tatsächlichen Anwendungsbereichen des internen Rechnungswesens erlauben eine Differenzierung des internen Rechnungswesens nach den Auswirkungen auf die Gestaltung von sozialer Realität im Unternehmen vorzunehmen. Mit der Übertragung dieser Klassifikation auf die Standardkostenrechnung, die Zielkostenrechnung, die Lebenszyklusrechnung, und die strategische Kostenrechnung lassen sich diese exemplarisch in das Raster einordnen.[538] Entsprechend ergibt sich folgende Matrix.

Abb. 25: Gestaltung sozialer Realität mit Hilfe des internen Rechnungswesens – Einordnung des Standard Cost Accounting, Target Costing, Product-Life-Cycle Costing und Strategic Management Accounting

Wissen/Beherrschung des Leistungserstellungsprozesses

Operationalität der Zielvorgaben	Vollständig	Unvollständig
Hoch	**Ergebnisse stehen im Vordergrund, z.B. Plankostenrechnung i.e.S., Standardkostenrechnung (Standard Cost Accounting)**	**Lernaspekte stehen im Vordergrund, z.B. Zielkostenrechnung (Target Costing)**
Niedrig	**Kommunikations- und Diskussionsaspekte stehen im Vordergrund, z.B. Produkt-Lebenszyklusrechnung (Product-Life-Cycle Costing)**	**Strategische Aspekte stehen im Vordergrund, Generierung von Ideen, z.B. Strategische Kostenrechnung (Strategic Management Accounting)**

Quelle: Eigene Darstellung

[538] Soweit diese Ansätze in den Lehrtexten berücksichtigt werden, zeigt sich ein uneinheitliches Bild der Einordnung: Coenenberg, A. G. (1999) faßt beispielsweise das 'Target Costing' unter die Rubrik 'Kostenmanagement'; Schweitzer, M.; Küpper H.-U. (1998) unter 'Verhaltenssteuerungsorientiert Systeme'; Haberstock, L. (1998) unter 'Neuere Ansätze' und Ewert, R.; Wagenhofer A. (1997) unter 'Strategische Entscheidungen'.

a) Ergebnisorientierung

Sind die Zielvorgaben klar definiert und das Wissen über die Leistungserstellungsprozesse relativ vollständig, so dient das interne Rechnungswesen der Abbildung dieser Prozesse und der Generierung von klar umrissenen Entscheidungsgrundlagen. Als Beispiel läßt sich die technisch orientierte Plankostenrechnung im engeren Sinn anführen, die auch als Standardkostenrechnung bezeichnet wird, welche vor allem der Steuerung der Betriebsprozesse und der Kostenwirtschaftlichkeitskontrolle dient.[539] Das Merkmal der Standardkostenrechnung ist die vorausschauende Planung der Kosten. Sie stellt jedoch keine Alternative zur Istkostenrechnung dar, sondern ergänzt diese. Mit Hilfe von 'objektiven' Analysen gilt es Verbrauchsfunktionen festzustellen, um den bei wirtschaftlichster Leistungserstellung für eine bestimmte Planbeschäftigung anfallenden mengenmäßigen Verbrauch an Produktionsfaktoren, das sog. Mengengerüst zu ermitteln und mit den Planpreisen zu bewerten. Die Standardkostenrechnung könnte als ein Kompromiß zwischen dem mengenmäßigen Denken des Technikers und dem wertmäßigen Denken des Kaufmanns interpretiert werden, der in erster Linie der Verbesserung der Kostenwirtschaftlichkeit durch strenge Kostenvorgaben und Abweichungsanalysen dient.[540]

Unter Führungsaspekten repräsentiert die Standardkostenrechnung ein Instrument zur Verhaltenssteuerung von Mitarbeitern dadurch, daß geplante Kosten als Standard oder im Sinne einer Verhaltensnorm vorgegeben werden, an dem die mengenmäßige Wirtschaftlichkeit der Planrealisation bzw. des Mitarbeiterverhaltens gemessen wird. Hierzu müssen die Plankosten jene Kosten umfassen, deren Höhe von den Entscheidungen und dem Verhalten der Mitarbeiter – insbesondere der mittleren und unteren Instanzen – abhängig sind. Entsprechend sind Einflüsse auf die Kostenhöhe, die nicht in den Verantwortungsbereich dieser Instanzen fallen, weitestgehend auszuschalten. Aus diesem Grund werden die Verbrauchsgüter des tatsächlichen und geplanten Güterverbrauchs beispielsweise mit Festpreisen bewertet, so daß sich die zeitliche Entwicklung der Technizität erkennen läßt.[541] Die Standardkostenrechnung basiert auf der Annahme von rationalem Verhalten und läßt sich zusammenfassend als 'verkappte' Mengenrechnung mit konstanten Planpreisen sowie mit Hilfe von Verbrauchsstudien und Leistungsmessungen festgelegten Sollverbräuchen charakterisieren. Die daraus resultierenden Normkosten bzw. Standards dienen als Vergleichsgrundlage und für zukunftsorientierte Analysen zur Steigerung der Wirtschaftlichkeit.[542]

---

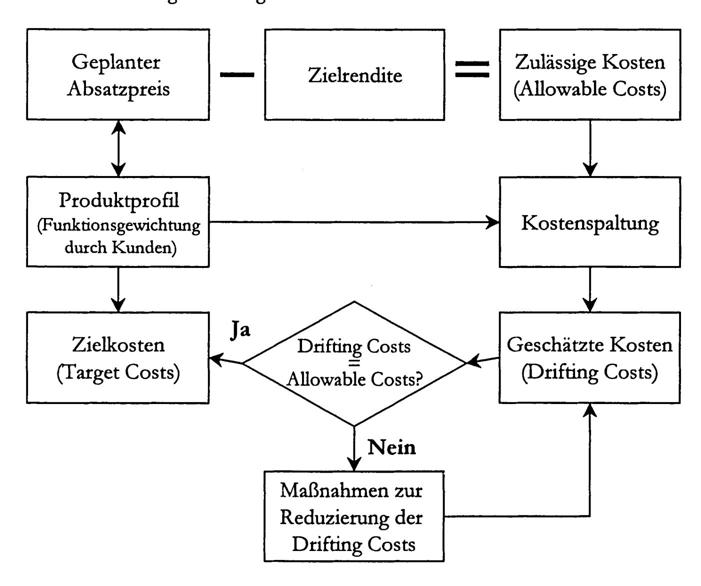
539 Vgl. Seicht, G. (1997), S. 413.
540 Vgl. Seicht, G. (1997), S. 400.
541 Vgl. Schweitzer, M; Küpper, H.-U. (1998), S. 622.
542 Vgl. Seicht, G. (1997), S. 428.

b) Lernorientierung

Weisen die Ziele einen hohen Grad der Operationalität auf, sind jedoch mit Hilfe der momentan verfügbaren Leistungserstellungsprozesse nicht ohne weiteres erreichbar, so kann das interne Rechnungswesen in seiner Verhaltensfunktion zur Unterstützung von Lernprozessen beitragen, indem beispielsweise systematisch Verbesserungs- und Einsparungsmöglichkeiten eruiert werden.

Diese Vorgehensweise findet insbesondere Anwendung im Rahmen des 'Target Costing', das in den achtziger Jahren in Deutschland unter diesem Begriff bekannt wurde. Dabei stellt das 'Target Costing' keinen vollkommen neuen Ansatz dar. Bereits in den dreißiger Jahren wurde der VW Käfer nach diesem Prinzip entwickelt.[543] Grundsätzlich ergeben sich die Zielkosten (Target Costs) aus dem am Markt durchsetzbaren Preis abzüglich eines geplanten Gewinns. In der Literatur wird das 'Target Costing' jedoch häufig als zweistufiges Verfahren dargestellt. Nachfolgendes Schaubild stellt das zweistufige Verfahren zum 'Target Costing' wie folgt dar:

Abb. 26: Verfahren des Target Costing



Quelle: Coenenberg, A. G. (1999), S. 455.

[543] Vgl. Schultz, V. (1998), S. 152.

EWERT/WAGENHOFER bemerken zu diesem Verfahren: „Die Zielkosten werden damit nicht mehr als Entscheidungshilfe, sondern als Instrument der Motivation der Produktentwickler und Konstrukteure genutzt. Mit den Standardkosten sollen ihnen die Auswirkungen ihrer Konstruktionen auf die Kosten des Unternehmens vor Augen geführt werden. Die Zielkosten können so gesetzt werden, daß sie erreichbar sind, wenngleich mit erheblicher Anstrengung.“[544] EWERT/WAGENHOFER führen in diesem Zusammenhang die Notwendigkeit der Berücksichtigung asymmetrischer Informationen und Zielkonflikte zwischen Zentrale und Konstrukteuren an und verweisen damit implizit auf das strukturell funktionalistische Paradigma[545]. Der zweite Schritt suggeriert, daß es einen Spielraum für die Festlegung der Zielkosten gäbe und es erscheint fraglich, weshalb diese Überlegungen nicht schon in den 'Allowable Costs' und der Zielrendite einfließen.[546] Aus interaktionistischer Sicht läßt sich das Problem etwas anders gestalten. Hierzu wird auf die Reinform des 'Target Costing', den 'Market into Company' Ansatz abgestellt.[547] Nicht die Zentrale setzt die Zielkosten auf 'erreichbare' Höhe fest, sondern die Zielkosten leiten sich aus den Markterfordernissen ab; sei es die Zahlungsbereitschaft der Kunden für einen bestimmten Produktnutzen oder der Marktpreis (Schnittstellenbetrachtung zwischen Makro- und Mesoebene). Die Möglichkeit der Erfüllung der Markterfordernisse hängt vom 'Know How' des gesamten Unternehmens ab, womit sich die Unterstützungsfunktion des internen Rechnungswesens bei Lernprozessen (beispielsweise technischer Fortschritt und Erfahrungskurveneffekte[548]) begründen läßt. In diesem Sinne sind sowohl die zitierten 'Anstrengungen' als auch die Feststellung, 'das 'Target Costing' sei eher als Heuristik denn als Optimierungsverfahren anzusehen'[549] im Kontext der Lernerfordernissen zu interpretieren. Es gilt, für die vom Markt diktierten Vorgaben die bestmöglichen Lösungen sowohl in technischer als auch wirtschaftlicher Hinsicht zu erarbeiten. Im weitesten Sinne unterstützt der 'Market into Company' Ansatz auch das Erlernen von neuen sozialen Rollen dadurch, daß die unternehmensinternen Kräfte zur Bewältigung der 'von außen' definierten Vorgaben gebündelt werden müssen. Die Unternehmensrealität, geprägt von divergierenden Auffassungen zwischen Management und abhängig Beschäftigen bzw. zwischen Technikern und Kaufleuten, tritt in den Hintergrund.

Die Betrachtung der Zielkosten in Abhängigkeit von der jeweiligen Phase des Produktlebenszyklus verbindet das Konzept des 'Target Costing' mit der Produktlebenszyklusrechnung.

[544] Ewert, R.; Wagenhofer, A. (1997), S. 313.
[545] Vgl. Ewert, R.; Wagenhofer, A. (1997), S. 313.
[546] Vgl. hierzu beispielsweise Seidenschwarz, W. (1991), S. 200; Ewert, R.; Wagenhofer, A. (1997), S. 312.
[547] Vgl. Seidenschwarz, W. (1993), S. 116.
[548] Vgl. beispielsweise Maltry, H. (1989), S. 91ff.
[549] Vgl. Ewert, R.; Wagenhofer, A. (1997), S. 309.

c) Kommunikationsorientierung

Mit Hilfe der Konzeption der Lebenszyklusrechnung eines Produktes wird versucht, alle während des Lebenszyklus eines Produktes anfallenden Kosten zu erfassen und bei Entscheidungen zu berücksichtigen. Dabei lassen sich die Produktlebenszykluskosten aus Kunden- oder Produzentensicht spezifizieren.[550]
Aus Produzentensicht werden folgende Varianten in der Literatur diskutiert:

- Lebenszykluskostenrechnung als operative, periodische Kostenrechnung im Rahmen einer Vollkosten- oder mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung
- Lebenszyklusrechnung als operative, periodische und die Kosten sowie Erlöse kumulierende Deckungsbeitragsrechnung
- Lebenszykluserlöskostenrechnung als (strategische oder taktische) mehrperiodige Investitionsrechnung mit Produktplanungsphase und der Produktionsaufnahmephase als besonders wichtige Planungsphasen des Produktlebenszyklus.[551]

Aus verhaltensorientierter Sicht tritt, neben der Erfassung von Erlös- und Kostengrößen[552] über den gesamten Produktlebenszyklus, die Verhaltensfunktion allgemein, und im speziellen die Kommunikationsfunktion in den Vordergrund. Das Wissen über die Leistungserstellungsprozesse wird als weitestgehend vollständig angenommen, so daß auch die Erfassung des Leistungserstellungsprozesses mit Hilfe der Instrumente und Verfahren der traditionellen Kostenrechnung möglich erscheint. Insbesondere die beiden erstgenannten Varianten, der Lebenszykluskostenrechnung auf Basis der Deckungsbeitragsrechnung unterscheidet sich nicht von den traditionellen Kostenrechnungsansätzen zur Lösung operativer Managementaufgaben und weisen daher keine strategische Bedeutung auf.[553]

Die Ziele und Vorgaben sind jedoch teilweise konfligierend, kontingent, bzw. interdependent und bedürfen der Operationalisierung. Das Herstellen von Gesamtzusammenhängen und Verschmelzen von teilweise divergierenden Interessen zu entsprechend lebenszyklussynchronen Vorgaben ist im wesentlichen eine Kommunikationsleistung und stellt letztendlich einen Prozeß der Herstellung von sozialer Realität dar; sei es unternehmensintern oder im Bezug zum Kunden.

---

[550] Vgl. Coenenberg, A. G. (1999), S. 484ff.
[551] Vgl. Kloock, J. (1997), S. 87ff.
[552] Zur Verwendung von Erlös- und Kostengrößen mit Hilfe des Lücke-Theorems siehe Seite 14.
[553] Vgl. Kloock, J. (1997), S. 89.

Durch die Konzeption der Lebenszyklusrechnung als Lebenszykluserlöskostenrechnung im Sinne einer mehrperiodigen, ggf. bereits in der Produktkonzeptionierung beginnenden Investitionsrechnung können strategische Auswirkungen einzelner, in verschieden Phasen des Lebenszyklus geplante Maßnahmen, auf den Kapitalwert und somit auch auf die zukünftige Kostenrechnung eines betrachteten Produkts bzw. einer Produktgruppe abgeschätzt und geplant werden.[554] Entsprechend ergibt sich aus Produzentensicht ein integrierter Produktlebenszykus, der auf die strategische Bedeutung verweist.[555]

Abb. 27: Integrierter Produktlebenszyklus in zeitlicher Abfolge



Quelle: In Anlehnung an BACK-HOCK, A. (1992), S. 706.

d) Strategieorientierung

Sind sowohl das Wissen über die Produktionsprozesse gering, als auch die Operationalität der Zielvorgaben gering, so steht die Generierung von Ideen bzw. strategische Aspekte der Kostenrechnung im Vordergrund. Folglich hat das interne Rechnungswesen einen Beitrag zur strategischen Unternehmensausrichtung zu leisten. Dies kann dadurch erfolgen, daß einerseits mögliche Ziele und die zu deren Umsetzung notwendigen Leistungserstellungsprozesse hinsichtlich ihrer Auswirkungen auf die Kosten- und Erlössituation abgeschätzt werden. Andererseits durch Veränderung des internen Rechnungswesensystems selbst, z.B. durch die Erweiterung des Zeithorizonts bzw. durch die Bereitstellung von relevanten Informationen für die Generierung von Strategien. KLOOCK bemerkt hierzu: „Ansätze der in erster Linie kurzfristig orientierten Erlös- und Kostenrechnung, auch neuere Entwicklungen wie die Prozeßkostenrechnung, sind grundsätzlich nicht

[554] Vgl. Kloock, J. (1997), S. 89.
[555] Vgl. Coenenberg, A. G. (1999), S. 485f.

zur Lösung strategischer Management-Aufgaben geeignet."[556] Neben der Erweiterung des Zeithorizonts ist auch eine Erweiterung der relevanten Informationen hinsichtlich des Leistungserstellungsprozesses ein weiteres Merkmal eines strategisch orientierten 'Management Accounting'. Insbesondere ist die strategische Kostenrechnung durch eine Erfassung von nicht-finanziellen Aspekten der Leistungserstellung gekennzeichnet.[557]

SHANK diskutiert drei mögliche Bereiche der strategischen Kostenrechnung: Wertkettenanalysen, Analyse der strategischen Positionierung sowie die Analyse der Kostentreiber.[558] Wertkettenanalysen orientieren sich an den einzelnen Wertschöpfungsstufen im Unternehmen und ordnen den einzelnen Aktivitäten die entstandenen Kosten sowie Leistungen im Rahmen strategischer Kostenanalysen zu. Im Rahmen der Analyse der strategischen Positionierung lassen sich nach PORTER[559] grundsätzlich die Kostenführerschaftsstrategie und die Differenzierungsstrategie als Wettbewerbsstrategien unterscheiden. Verfolgt eine Organisation eine Kostenführerschaftsstrategie, so sind die Kosten, speziell die Gemeinkosten, in ihrer Entwicklung gründlichst zu planen und zu kontrollieren, denn sie dienen als Grundlage für die Preisgestaltung. Eine Produktdifferenzierungsstrategie erfordert die sorgfältige Analyse der Erlösseite. Beispielsweise ist einerseits der zusätzliche Nutzen, den eine Produkteigenschaft stiftet, zu betrachten. Andererseits sind die Kosten auf die kundenorientierten Nutzenpotentiale auszurichten.[560] Die Analyse der Werttreiber der einzelnen Unternehmensaktivitäten konzentrieren sich im wesentlichen auf strategische Kostenbestimmungsfaktoren, um beispielsweise werterhöhende bzw. nicht werterhöhende Aktivitäten zu identifizieren und im Rahmen der strategischen Kostenanalyse Aufschluß über Wirkungen bei Änderung der Zusammensetzung der Wertkette zu erhalten bzw. eine Gegenüberstellung von Differenzierungsmehrkosten und dem Zusatznutzen (Erlös) daraus.[561]

Mittels der Einordnung von Standardkostenrechnung, Zielkostenrechnung, strategischer Kostenrechnung und Lebenszyklusrechnung in die Matrix wurde die Bedeutung des interaktionistischen Paradigmas im Hinblick auf das interne Rechnungswesen veranschaulicht. Erweitert man die Perspektive von einer objektiven, technisch-aufgabenbezogenen Abbildung des Leistungserstellungsprozesses hin zu der Gestaltungsfunktion von sozialer Realität im Unternehmen und den damit verbundenen Verhaltenskonsequenzen, so wird verständlich, daß beispielsweise das Target Costing aus der Perspektive des traditionellen

[556] Kloock, J. (1997), S. 109.
[557] Vgl. Hiromoto, T. (1988), S. 26.
[558] Vgl. Shank, J. K. (1989), S. 50.
[559] Porter, M. E. (1980).
[560] Vgl. Kloock, J. (1997), S. 108f.
[561] Vgl. Ewert, R.; Wagenhofer, A. (1997), S. 281ff.

Paradigmas sich nicht klar einer traditionellen Rubrik zuordnen läßt.[562] Beispielsweise lassen sich die Schwierigkeiten traditioneller Ansätze im Hinblick auf die Unterstützung von organisationalem Lernen, Strategieentwicklung und Förderung von Kommunikation/Diskussion – neben den Problemen, die sich aus der Kurzfristorientierung der Kosten- und Leistungsrechnung ergeben – auf die rigiden Verhaltenssteurungsannahmen des traditionellen internen Rechnungswesens bzw. der Principal-Agent Ansätze im Hinblick auf die Herstellung der 'sozialen Wirklichkeit', zurückführen.

Führt man diese Gedanken ins Extreme, ließe sich die Gestaltung des internen Rechnungswesens losgelöst von der eigentlichen Informationsaufgabe vorstellen. Im Gegensatz zur Verfeinerung von Kostenanalysen, die zu detaillierteren Informationen und verbesserten Entscheidungsgrundlagen beitragen sollen, erscheint auch eine umgekehrte Vorgehensweise unter Verhaltensaspekten sinnvoll. Zur Unterstützung von Innovations- und Lernprozessen wird von manchen Autoren der bewußte Einsatz von 'Semi-Confusing Information Systems' propagiert, die spezifische Lernprozesse hervorrufen, die Diskussion sowie den Gedankenaustausch fördern und kreative Prozesse initiieren. Mit der willentlichen Einführung von nur teilstrukturierten Informationssystemen soll auch das Verlernen (unlearning) von eingefahrenen Verhaltensweisen und Vorstellungen erreicht werden.[563] „Indeed, information systems often tether organizations to yesterday's perceptions. Traditional accounting systems are good illustrations of this."[564]

Die Vorgehensweise der Verteilung der Gemeinkosten durch den Präsidenten einer Unternehmung nach dem Kriterium der Förderungswürdigkeit eines Produktes[565] erscheint aus traditioneller Perspektive eher fragwürdig. Unter dem Gesichtspunkt der Verhaltensbeeinflussung und der Gestaltung von sozialer Realität läßt sich eine solche Vorgehensweise schon eher nachvollziehen. Damit stellt sich gleichzeitig die Frage nach gezielten Strategien zur Beeinflussung der sozialen Realität. Das interaktionistische Paradigma mit der Betonung des kulturellen Bereichs und den vielgestaltigen Sozialisationsprozessen fokussiert ursprünglich auf die soziale Realität einer Gesellschaft und legt einen dementsprechend langen Zeithorizont zugrunde. Für den Bereich der Unternehmung lassen sich jedoch kurz- und mittelfristige Strategien zur bewußten Beeinflussung der Wahrnehmung von sozialer Realität diskutieren. Insbesondere können Führungstheorien sowie das Feld der Mikropolitik zur Entwicklung von Ansatzpunkten zur Gestaltung sozialer Realität in Unternehmen beitragen. Das Gebiet der Gestaltung von sozialer Rea-

---

[562] Vgl. die Ausführungen in Fußnote 538, S. 192.
[563] Vgl. Hedberg, B.; Jönsson, S. (1978), S. 60.
[564] Hedberg, B.; Jönsson, S. (1978), S. 48.
[565] Vgl. Horvath, P.; Seidenschwarz, W.; Sommerfeldt, H. (1993), S. 13.

lität selbst befindet sich noch im Entwicklungsstadium. „[...] Sensemaking, is best described as a developing set of ideas with explanatory possibilities, rather than a body of knowledge. This means that the topic exists in the form of an ongoing conversation [...].“[566]

4. Strategien zur Gestaltung von sozialer Realität

In der Literatur finden sich vielschichtige Strategien zur Gestaltung von sozialer Realität. Nachfolgend werden die in der Praxis häufiger angewandten Strategien des 'Framing', 'Fragmenting' und 'Playing It Both Ways' knapp umrissen, um einen Eindruck von den umfassenden Gestaltungsmöglichkeiten zu gewinnen.

a) Framing

Als 'Framing' bezeichnet man die Strategie, bestimmte Ereignisse 'in das rechte Licht' zu setzen, d.h. einen Bezugsrahmen für ein Ereignis zu entwickeln. Dieser Bezugsrahmen fußt auf generell akzeptierten Annahmen und gibt damit eine wenig angreifbare Struktur möglicher Betrachtungsweisen vor. Das Augenmerk richtet sich auf die Gesamtstruktur und weniger auf möglicherweise kontrovers erscheinende Details.[567] Als Beispiel läßt sich das 'Benchmarking' anführen, das als Vergleichsverfahren für die Einschätzung eigener Leistungen in Bezug zu den Leistungen anderer ein in der Praxis weitgehend akzeptiertes Verfahren darstellt. Mit der Auswahl von Vergleichsmaßstäben, Zeiträumen und der Selektion der Vergleichsgruppe werden jedoch umfangreiche Gestaltungsspielräume eröffnet. Wird kein Bezugsrahmen explizit vorgegeben, so wird auch schon allein durch die Reihenfolge der Präsentation von verschiedenen Einzelereignissen ein gewisser Bezugsrahmen für die Gestaltung sozialer Realität geschaffen.[568] Damit wird die Überleitung zu einer weiteren Strategie zur Gestaltung sozialer Realität eröffnet, der Fragmentierung.

---

566 Weick, K. E. (1995), S. xii.
567 Vgl. Macintosh, N. B. (1994), S. 159f.
568 Vgl. Pfeffer, J. (1992), S. 205.

b) Fragmenting

Die Strategie des 'Fragmenting' beschreibt die Aufteilung eines bestimmten Sachverhalts in Teilbereiche. Soll über diesen Sachverhalt dann Rechenschaft abgelegt werden, so werden gezielt bestimmte Teilsachverhalte weggelassen, andere positive Details herausgestellt und mehr oder weniger geschickt als repräsentativ für den Gesamtbereich dargestellt. Mit Hilfe von bestimmten Details soll ein Gesamteindruck erzeugt werden, der nicht dem Gesamtbild bei Zugrundelegung aller Teilinformationen in der entsprechenden Gewichtung entspricht.[569] „Unlike framing, where the overall picture works but the details don't, in fragmenting the pieces work but the big overarching story doesn't."[570]

Mit Hilfe der Strategie der Fragmentierung läßt sich soziale Realität auch im Mehrpersonenkontext gestalten, wenn jede Person über relativ fest umrissene Realitätsvorstellungen verfügt, die sich nicht entsprechen müssen. Es werden zahlreiche Detailinformationen, die an sich mehr oder weniger richtig sind, dargelegt, die sich in die verschiedenen vorgefertigten Bezugsrahmen einfügen lassen. Dabei baut man auf das Prinzip der selektiven Wahrnehmung. Die bereitgestellten Informationen zusammengenommen sind jedoch teilweise widersprüchlich und ergeben für sich genommen kein kohärentes Bild.[571] Die ausführliche Darlegung von Detailsachverhalten im Rahmen einer Jahreshauptversammlung kann als Illustration für diese Strategie dienen.

c) Playing It Both Ways

Mit der Strategie des 'Playing It Both Ways' sollen verschiedene soziale Realitäten für verschiedene Individuen bzw. Anspruchsgruppen zu verschiedenen Zeiten gestaltet werden.[572] Als Beispiel läßt sich das anführen, was in der Literatur mit dem Begriff des 'Stakeholder Managements' bezeichnet wird. Es ist anzunehmen, daß sich ein Unternehmen im Rahmen von Mitarbeiterbesprechungen, Finanzanalystenkonferenzen, Produktmessen etc. jeweils eine etwas veränderte Auswahl von Detailinformationen, bzw. dieselben Informationen auf unterschiedliche Weise präsentiert und damit verschiedene Eindrücke bzw. Realitäten erzeugt.

569 Vgl. Pfeffer, J. (1992), S. 258ff.
570 Macintosh, N. B. (1994), S. 160.
571 Vgl. Macintosh, N. B. (1994), S. 160.
572 Vgl. Macintosh, N. B. (1994), S. 161.

Der Erfolg dieser in groben Zügen dargelegten Strategien zur bewußten Gestaltung sozialer Realität impliziert, daß mit Hilfe von Machtstrukturen bewußt Manipulationen durchgesetzt werden sollen, wodurch der einzelne die Gestaltungsakte nicht ohne weiteres erkennen kann bzw. die 'manipulierte Realität' nicht mehr kritisch hinterfrägt.[573] Damit wird der ursprüngliche Bereich des interpretativen Paradigmas verlassen. Mit diesen Fragestellungen beschäftigen sich insbesondere die Vertreter des radikal strukturalistischen Paradigmas.

[573] Vgl. zur Illustration der genannten Strategien Kaplan, R. D. (1995) bzw. Friedman, A. (1994).

V. Radikal strukturalistisches Paradigma

Dieses sozialwissenschaftlich fundierte Paradigma repräsentiert die verschiedenen marxistischen, post-marxistischen und neo-marxistischen Theorien sowie weitere kritische, emanzipatorische Gedankengebäude. Das Ziel ist, „that social science can and should contribute to the liberation of people from unnecessary restrictive traditions, ideologies, assumptions, power relations, identity formations, and so forth, that inhibit or distort opportunities for autonomy, clarification of genuine needs and wants, and thus greater and lasting satisfaction.“[574]

Mit der Darstellung des radikal strukturalistischen Paradigmas und der damit verbundenen kontroversen kapitalismuskritischen Diskussion wird eine kritische Reflexion hinsichtlich des Anwendungsspektrums des 'Behavioral Accounting' konzipiert. Zunächst werden in Grundzügen die Ansätze der 'Labour Process Debate' dargelegt, die basierend auf dem marxistischen Gedankengut versucht, eine sozioökonomische Theorie des Kapitalismus zu entwerfen.

Darauf aufbauend wird die in Ansätzen entwickelte 'critical theory of the firm' vorgestellt, welche als Gegenstück zur Neuen Instituitonenökonomie weitere Perspektiven für das 'Behavioral Accounting' eröffnet und den Ausgangspunkt für die Diskussion des radikal strukturalistischen Paradigmas im Rahmen des Modells zum Behavioral Accounting bietet. Mit der Skizzierung des radikal strukturalistischen Paradigmas wird insbesondere die Perspektive der Arbeiter in den Mittelpunkt der Untersuchung gerückt.

1. Grundzüge und Kernaussagen

Ein Verdienst der 'Labour Process Debate', die vor allem in England geführt wurde, besteht darin, daß die Abstraktheit und Grundsätzlichkeit der marxistischen Positionen präzisiert wurde. Die Wurzeln liegen in der Analyse der Entstehung von Mehrwert in kollektiven Produktionsprozessen und der damit verbundenen Verteilungsproblematik. Weiterhin wird deutlich unterschieden zwischen Wert und Preis: Preise, die den Wert eines Gutes reflektieren, entstehen nur auf vollkommenen Märkten.[575] Insbesondere trug

[574] Alvesson, M.; Willmott, H. (1992), S. 435.
[575] Vgl. Puxty, A. G. (1993), S. 84f.

BRAVERMAN[576] zur erneuten Initiierung der Diskussion um das Verhältnis von Arbeit und Kapital bei. Vor allem konzentriert sich die von ihm geprägte 'Labour Process Debate' auf den Leistungserstellungsprozeß, der sich seit der ursprünglich marxistischen Analyse durch neuere Technologien und ausgefeiltere Managementstrategien diffizieler gestaltet. BRAVERMANs etymologische Deutung des Verbs *to manage* als 'an der Hand führen' bzw. 'ein Pferd in allen Gangarten üben', das auf das lateinische *manu agere* (mit der Hand arbeiten) zurückzuführen sei, gewann im Lichte der Kontroll-[577] und Disziplinierungsfunktion des Managements eine gewisse Plausibilität.[578]

Als Kernbereiche der 'Labour Process Debate' lassen sich die folgenden vier Bereiche bestimmen:[579]

- Die Unterscheidung zwischen Arbeitskraft und Arbeit und das damit verbundene Problem der Transformation von Arbeitskraft in Arbeitsleistung. In der kapitalistischen Produktionsgesellschaft stellen die Produktivitäts- und Kooperationsbeziehungen eine Herrschaftsbeziehung dar. Probleme treten nur dann auf, wenn sich der Arbeiter der Kontrolle widersetzt, so daß der Anspruch der Eigner bzw. des Managements, in letzter Instanz auch mit Gewalt durchgesetzt werden muß.

- Der Übergang von der formellen zur reellen Subsumption. Der Kapitaleigner besitzt die Produktionsmittel wie Werkzeuge, Materialien und Produkte und übt damit die formelle Herrschaft aus. Den Arbeitsprozeß beherrscht er zunächst nicht. Aufgrund der Maschinisierung (Automatisierung) wandelt sich der Arbeitsprozeß in einen Produktionsprozeß, der nach den Prinzipen der Kapitalinteressen abläuft. Die Arbeiter verlieren weitgehend ihren Einfluß auf die Produktion. Insofern wird der Subsumtionsprozeß real, als die Disziplinierung sich in gegenständlicher Technik und unpersönlichen Organisationsregeln versachlicht und materialisiert. Der Übergang von der formellen zur tatsächlichen Unterordnung stellt den Kern des kapitalistisch gestalteten Arbeitsprozesses dar.

- Degradierung und Dequalifizierung der Arbeit kennzeichnen den kapitalistischen Arbeitsprozeß.[580] Insbesondere im Taylorismus wird die Enteignung des Produktionswissens, die Trennung von Planung und Ausführung sowie die Fragmentierung

[576] Braverman, H. (1974).
[577] Braverman verwendet den Terminus 'control', womit meistens sowohl Steuerung als auch Überwachung gemeint wird. Wenn im folgenden von Kontrolle die Rede ist, so ist dies im Sinne von 'control' zu interpretieren.
[578] Vgl. Staehle, W. H. (1999), S. 71.
[579] Vgl. Neuberger, O. (1995b), S. 227ff.
[580] Vgl. zu diesem Punkt bereits Smith, A. (1776), Book I, S. 122ff.

der Arbeit deutlich. Hieraus folgt die Dequalifizierung und Homogenisierung der Arbeiterschaft, wodurch deren Einfluß auf den Produktionsprozeß zunehmend reduziert und auf das Management übertragen wird.

- Schließlich beschäftigt sich die 'Labour Process Debate' mit der objektiven Klassenlage und dem subjektiven Klassenbewußsein: der Klasse an sich und der Klasse für sich. Dahinter steht die These, daß die gegebenen Verhältnisse nicht schlicht vorhanden sind, sondern aufgrund von Machtverhältnissen erzeugte und aufrechterhaltene Konstellationen verkörpern. Entsprechend dominiert jene Klasse, die sich ihrer Interessen bewußt ist und dieses konsequent zur Leitlinie ihres Handeln gemacht hat.[581]

Der dritte Punkt, die Degradierung und Dequalifizierung der Arbeit läßt sich empirisch nicht ohne weiteres bestätigen. Für tayloristische Arbeitssysteme träfe dies – nach einer Untersuchung von BAILEY – jedoch weitestgehend zu.[582]

Im Sinne einer zunehmenden Arbeitsteilung und Spezialisierung steigen die Anforderungen hinsichtlich der Qualifikation, jedoch geht damit der Blick für Gesamtzusammenhänge immer mehr verloren. Paradoxerweise führt die Fachspezialisierung zu einer Reduktion des Spektrums möglicher Einsatzfelder. Gleichzeitig besteht die Gefahr, daß Spezialkenntnisse, die einer gewissen Dynamik unterworfen sind, schnell veralten und dementsprechend das Arbeitsvermögen des Spezialisten wertlos wird. In diesem Sinne läßt sich der Vorwurf der Degradierung und Dequalifizierung auch für nicht-tayloristische Arbeitsprozesse aufrechterhalten.[583]

Technologie- und Kontrollstrategien stellen keine unabhängigen Einflußfaktoren auf den Arbeitsprozeß dar, sondern erzeugen als Scheinlösungen selbst Widersprüche, da die Dialektik von Arbeit und Kapital nicht aufgehoben, sondern nur kaschiert wird. Management Accounting wird im Gegensatz zur Lehrbuchdarstellung nicht als neutrale Informationsquelle zur Effizienzsteigerung betrachtet. Es stellt ein Machtinstrument der Eigner dar; ein Kontrollinstrument über Mitarbeiter, basierend auf detaillierten Kostenanalysen.[584]

Im Rahmen eines Ansatzes, der diese Effizienz- und Kontrollaspekte der 'Labour Process Debate' genauer untersucht, zeichnen sich Umrisse einer 'critical theory of the firm' ab, als

---

[581] Vgl. Clegg, S. R. (Hrsg. 1990b), S. 1ff.
[582] Vgl. Bailey, T. R. (1995), S. 33.
[583] Vgl. hierzu auch Heller W. (1993), S. 134ff.
[584] Vgl. Puxty, A. G. (1993), S. 92f.

deren Vertreter beispielsweise BOWLES[585] und DUDA/FEHR[586] zu nennen sind. Sie bilden ein kaptalismuskritisches Gegenstück zur Transaktionskostentheorie. Im Gegensatz zur COASE-WILLIAMSONschen Theorie stellen sie die Kontrollkosten, die zu Ineffizienz in einer überorganisierten kapitalistischen Unternehmung führen – im Gegensatz zu den Transaktionskosten – in den Mittelpunkt ihrer Betrachtung.[587]

Die Neoinstitutionalisten sehen den wesentlichen Vorteil der Unternehmung in der Senkung der Transaktionskosten durch administrative Prozesse gegenüber Markttransaktionen. Es wird davon ausgegangen, daß die Unternehmung bestimmte Transaktionen intern effizienter abwickeln kann als externe, marktbasierte. Die radikalen Kritiker gestehen der Neuen Institutionenökonomie zwar zu, die Entstehung von Unternehmungen erklären zu können, jedoch lassen sich aus den neoinstitutionalistischen Analysen keine Begründungen ableiten, daß diese Unternehmungen kapitalistischer Prägung sein müssen. Kapitalistisch bedeutet dabei, daß die Kapitaleigentümer die Arbeiter unter Vertrag nehmen, allein das Residualeinkommen beziehen sowie die Unternehmenspolitik festlegen. Als Begründung für das Entstehen von Unternehmungen führen die radikalen Kritiker die besseren Kontroll- und Ausbeutungsmöglichkeiten von Arbeitern in Fabriken gegenüber anderen Produktionsweisen an. Aufgrund des besonderen Machtverhältnisses zwischen Unternehmer und Arbeiter wird die Fabrikproduktion als profitabler, nicht jedoch notwendiger Weise auch effizienter betrachtet.[588]

Die Besonderheit der radikal kritischen Betrachtung fokussiert auf den Arbeitsvertrag, der nicht als gewöhnlicher Tauschvertrag interpretiert werden kann. Als Merkmale des Arbeitsvertrags lassen sich dessen Langfristorientierung, weitgehend fixer Lohn, geringe Spezifizierung der zu erbringenden Leistung und der erwarteten Leistungsintensität, sowie eine unvollständige Übertragung der Verfügungsrechte identifizieren. Insbesondere aus der Unspezifiziertheit und unvollständigen Übertragung der Verfügungsrechte leitet sich ein Autoritätsverhältnis, eine soziale Beziehung zwischen Unternehmer und Mitarbeiter – selbst bei atomistischen Arbeitsmärkten – ab. Aus neoinstitutioneller Perspektive wird von entgegengesetzten Interessen zwischen Principal und Agent ausgegangen, jedoch aus einem Vertragsabschluß abgeleitet, daß dieser Konflikt für beide Seiten befriedigend gelöst wurde. Aufgrund bestehender Vertragsfreiheit wird der Arbeitsvertrag aus freien Stücken geschlossen und der Mitarbeiter erkennt die Autorität des Unternehmers an. Im Gegensatz zu dieser 'verträglichen' Sichtweise des Arbeitsvertrages gehen die Radikalen

585 Vgl. Bowles, S. (1985).
586 Vgl. Duda, H.; Fehr, E. (1986).
587 Vgl. Ortmann, G. (1992), S. 25.
588 Vgl. Duda, H. (1987), S. 9.

von einem inhärenten Zwang der Arbeiter zum Abschluß eines, wenn auch nicht jeden Arbeitsvertrages aus, da die Arbeiter nur aufgrund ihres Arbeitsvermögens ihre Lebensgrundlage sicherstellen können. Gleichzeitig haben die Kapitaleigner die Möglichkeit, ihr Risiko durch Diversifizierung auf den Kapitalmärkten zu reduzieren. Humankapital kann aufgrund von spezifischen Ausbildungen bzw. aufgrund von Koordinierungsproblemen nur schwerlich mehrere Arbeitsstellen gleichzeitig übernehmen und deshalb kaum von der Möglichkeit der Diversifizierung Gebrauch machen. Mit dem Arbeitsvertrag erwirbt der Unternehmer Arbeit als nicht fest umrissene Größe, sondern in der Form von Arbeitsvermögen, d.h. der Unternehmer hat ein Interesse, möglichst viel Arbeitsleistung von dem Arbeiter während der vereinbarten Zeit zu dem vereinbarten Preis zu erhalten. Der Arbeiter ist andererseits an einem möglichst geringen Arbeitsleid interessiert. Die im Arbeitsvertrag wenig spezifizierte Größe Arbeitsleistung und die Tatsache, daß das Arbeitsvermögen physisch an den Arbeiter als verkaufenden Vertragspartner gebunden bleibt, dieser jedoch nicht in seiner ganzen Person vollständig dem Unternehmer übertragen wird, führt zu einer konflikträchtigen Beziehung. Juristisch verfügt der Unternehmer über die Arbeitskraft, faktisch jedoch der Arbeiter. Im Rahmen von Streitigkeiten über die Vertragserfüllung kann auf die externe Macht des Rechtssystems zur Konfliktbewältigung zurückgegriffen werden. Aufgrund der geringen Spezifiziertheit von Arbeitsverträgen ist dies jedoch häufig ein mühseliges Unterfangen. Folglich sind interne Mechanismen zum Ausgleich divergierender Interessen notwendig um diesen permanent auftretenden Interessengegensätzen zu begegnen.[589]

Nachdem Mehrfachqualifikationen bzw. mehrfache Arbeitsverträge als Mittel der Risikodiversifzierung und damit auch der Stärkung der Machtpositionen der Arbeitnehmer kaum Praxisrelevanz besitzen, müssen die Arbeitnehmer, die nur über ihre Arbeitskraft verfügen, andere Strategien zur Schaffung einer Machtbasis gegenüber den Kapitaleignern entwickeln. Einerseits läßt sich die Solidarisierung mit anderen Arbeitern in der Unternehmung, aber auch die Solidarisierung mit allen Arbeitern, dementsprechend die Entwicklung eines Klassenbewußtseins, einer Klasse für sich, anführen.[590]

Als weitere Machtbasen können betriebsspezifisches Wissen, besonderes Fachwissen, spezielle Fähigkeiten oder Persönlichkeitsmerkmale genannt werden. Die Besonderheit des Arbeitsvertrages konstituiert eine soziale Beziehung, die von Mitarbeitern, insbesondere in schlecht strukturierten, kreativen bzw. kooperativen Arbeitsprozessen, nicht die bloße Arbeitsleistung erfordern, sondern den Mitarbeiter in seiner ganzen Subjektivität.

[589] Vgl. Duda, H. (1987), S. 109ff.

2. Verhaltensannahmen

Der Arbeitsvertrag als Ergebnis eines Verhandlungsprozesses stellt aus radikaler Sicht nicht die Lösung eines Konflikts dar, da der Konflikt zwischen Arbeitnehmern und Arbeitgebern von fundamentaler Natur ist. Der Vertrag läßt sich als Ergebnis einer auf Unschärfe von Eigentumsrechten basierenden strategischen Spielsituation interpretieren. Gleichzeitig dienen die Kontrollmaßnahmen im Unternehmen nicht der Überprüfung der Einhaltung der Verträge. Kontrolle hat aus radikaler Sicht eine andere Funktion zu erfüllen.[591]

Kontrolle dient dazu, das Interesse des Unternehmers an der Verwertung der Arbeitskraft sicherzustellen und das Verhalten des Mitarbeiters, das von Autonomiestreben und Reduzierung von Arbeitsleid geprägt wird, zu kanalisieren. 'Behavioral Accounting' fokussiert auf die Verhaltensimplikationen des internen Rechnungswesens, das – aus radikaler Perspektive – als Instrument der Unternehmensführung allein dem Verwertungsinteresse der Eigner dient. Die Berücksichtigung von Verhaltensimplikationen aufgrund der Anwendung von Instrumenten des internen Rechnungswesens bzw. das Eingehen auf Interessen und Ziele der Mitarbeiter geschieht nicht aufgrund genuin altruistischer oder humanitärer Ziele. Im Vordergrund steht die Reduzierung von Reibungsverlusten aufgrund des unaufhebbaren Konflikts zwischen Arbeit und Kapital. Umgangssprachlich läßt sich der Vorwurf der Radikalen damit umschreiben, daß man von glücklichen Kühen wohl mehr Milch erhielte. SMITH hat diese Erkenntnis bereits 1776 formuliert: „Under such different management [for free men and for slaves], the same purpose must require very different degrees of expense to execute it. It appears, accordingly, from the experience of all ages and nations, I believe, that the work done by a free man comes cheaper in the end than that performed by slaves. It is found to do so even at Boston, New York, and Philadelphia, where the wages of common labour are so very high.“[592]

Aufgrund des unauflösbaren Konflikts zwischen Arbeit und Kapital stellt das von den Neoinstitutionalisten verwendete Konzept des Opportunismus aus radikaler Sicht eine Absurdität dar. Die Annahmen von korrekten Verhaltensnormen, von denen opportunistische Arbeiter abweichen, ist lediglich die Verschleierung eines labilen Gleichgewichts, das auf profunden Gegensätzen zwischen Arbeit und Kapital ruht.[593]

---

[590] Vgl. Aoki, M. (1984), S. 30.
[591] Vgl. Duda, H. (1987), S. 111.
[592] Smith, A. (1776), Book I, S. 90.
[593] Vgl. Bowles, S. (1985), S. 33f.

Im Gegensatz zur Erklärung der Entstehung von Unternehmen aus Effizienzgesichtspunkten, die auf geringeren internen Transaktionskosten von Unternehmen gegenüber rein marktbasierten Transaktionen beruhen, führen die radikalen Kritiker als Entstehungsgrund die Suche der Kapitaleigner nach Produktionsformen an, welche dem Unternehmer gesteigerte Kontrolle über den Produktionsprozeß verleiht. Die Arbeitsteilung an sich sei keine kapitalistische Erfindung. Erst die Ausgestaltung arbeitsteiliger Produktionsprozesse in Unternehmen, welche unter dem Deckmantel technischer Effizienz die verbesserten Kontrollmöglichkeiten über die Arbeiter, die überschaubare Arbeitsschritte durchführen, war ausschlaggebend für den Erfolg kapitalistischer Produktionsverfahren.[594]

Aus radikaler Perspektive wird die Erklärung der Entstehung von kapitalistischen Unternehmungen aufgrund technologischer Effizienz abgelehnt. Es wird die These vertreten, daß nur solche Technologien eingesetzt werden, die dem Verwertungsstreben der Arbeitskräfte förderlich sind bzw. diesem nicht entgegenwirken. Der interessenneutrale Charakter der Auswahl bestimmter Organisationsformen und Produktionstechnologien wird bezweifelt. Aus neoklassischer Perspektive ist technische Effizienz eine notwendige Bedingung für die Wahl einer Technologie. Aus radikaler Perspektive wird dies bezweifelt. Es wird davon ausgegangen, daß ein Unternehmer, der nach Gewinnmaximierung strebt, den Arbeitsverwertungs- und Kontrollmöglichkeiten höhere Priorität einräumt und gegebenenfalls auch ineffiziente Technologien wählt. Demnach kann in kapitalistischen Produktionsprozessen Ineffizienz durchaus mit dem Ziel der Gewinnmaximierung vereinbart werden. BOWLES[595] zeigt dies anhand eines Modells.[596]

$$\pi = f(e,x) - wL - px$$
$$= f(e,x) - w\frac{e}{a} - px$$

a = effektive Arbeitsleistung pro Stunde
$f(.,.)$ = Produktionsfunktion
w = Stundenlohn
L = Anzahl der Arbeitsstunden
$e = a \times L$ = effektive Arbeitsleistung
x = Vektor des sonstigen Inputs wie z.B. Rohstoffe
p = Preisvektor des sonstigen Inputs
π = Gewinn
Der Outputpreis wird auf 1 festgesetzt.

[594] Vgl. Duda, H. (1987), S. 116ff.
[595] Vgl. Bowles, S. (1985), S. 20ff.
[596] Vgl. das Modell in der Version von Duda, H. (1987), S. 119f.

Es wird angenommen, daß a – die effektive Arbeitsleistung pro Stunde – von der Technologie abhängt. Je mehr die Technik eingesetzt wird, desto größer wird a. Damit gilt folgendes:

$$a = a(x) \quad \text{und} \quad \frac{\mathrm{d}a}{\mathrm{d}x} > 0$$

Die notwendigen Bedingungen für die Gewinnmaximierung lauten:

$$\frac{\partial \pi}{\partial x} = \frac{\partial f}{\partial x} + w\frac{L}{a}\frac{\mathrm{d}a}{\mathrm{d}x} - p = 0$$

$$\frac{\partial \pi}{\partial e} = \frac{\partial f}{\partial e} - \frac{w}{a} = 0$$

Die technische Grenzrate der Substitution ist gegeben durch das Verhältnis der Grenzprodukte:

$$\frac{\frac{\partial f}{\partial x}}{\frac{\partial f}{\partial e}} = \underbrace{\frac{p}{w/a}}_{+} - \underbrace{L\frac{\mathrm{d}a}{\mathrm{d}x}}_{+}$$

Dies bedeutet, daß der Ausdruck negativ werden kann und für

$$\frac{L\frac{\mathrm{d}a}{\mathrm{d}x}}{\mathrm{p}} > \frac{a(x)}{w}$$

der gewinnmaximale Faktoreinsatz ineffizient ist.

Falls eine zusätzlich für x Maschinen ausgegebene Geldeinheit mehr Arbeitsleistung aus den Arbeitskräften fördert, als eine zusätzliche Geldeinheit für Lohn, so wird mehr Kapital eingesetzt.[597]

Gemäß BOWLES können die Grundannahmen des marxistischen Modells wie folgt formuliert werden:

- Zur Absicherung ihrer Machtpositionen wählen die Eigner bzw. deren Vertreter gegebenenfalls auch Produktionsmethoden, die als technisch ineffizient gelten. Entspre-

[597] Vgl. Duda, H. (1987), S. 120.

chend reflektieren die Technologien nicht die optimale Ressourcenallokation, sondern den Primat des Klasseninteresses der Kapitalisten.

- Der Unternehmer wählt solche Lohnstrukturen und Organisationsformen, die eine Teilung der Arbeiterschaft hervorrufen. Insbesondere durch sogenannte Incentivemodelle versucht man den Arbeiter zu einer hohen Arbeitsleistung zu motivieren. Dementsprechend ist es für jeden einzelnen Unternehmer rational, einen Lohn über dem Konkurrenzlohn zu bezahlen. Aus dieser Konfliktsituation resultiert ein Marktlohnsatz, der den Arbeitsmarkt nicht räumt und folglich zu einem Überangebot von Arbeitskräften führt. Damit wird die Problematik eines möglichen Arbeitsplatzverlustes erhöht.

- Folglich ist der Zustand von unfreiwilliger Arbeitslosigkeit im kapitalistischen Produktionssystem anhaltend und für die Erhaltung der Strukturen und für kontinuierliches Wachstum auch notwendig.[598]

Der erste Punkt stellt die Kontrolle der Arbeitskräfte heraus. Kontrollen sind deshalb notwendig, da aufgrund der Form der Arbeitsverträge der Arbeiter versucht ist, sein Arbeitsleid zu minimieren und am Arbeitsplatz Nutzen im Sinne von Freizeit zu erhalten. Es wird davon ausgegangen, daß mehr oder weniger geeignete Kontrollmechanismen verfügbar sind und durch die Kontrolle der Arbeitskräfte Kosten entstehen, so daß gewinnmaximale Kontrollmaßnahmen nicht permanent erfolgen. Dabei ist die Kontrolle in bezug zu den Produktionsprozessen zu setzen.[599] BOWLES geht davon aus, daß mit verschiedenen Technologien auch ein unterschiedliches Ausmaß an Informationen über das Leistungsverhalten der Arbeitnehmer zugänglich gemacht wird. So stellt beispielsweise das Fließband, sozusagen als Nebenprodukt, diese Informationen produktionssynchron zur Verfügung. Um weitere Leistungsanreize zu schaffen, wird ein Effizienzlohn bezahlt, der zu einem Unterbeschäftigungsgleichgewicht auf dem Arbeitsmarkt führt, da alle Unternehmer diese Strategie verfolgen.[600]

Im Gegensatz zur Neuen Institutionenökonomie stellen die radikalen Kritiker die Machtbeziehungen zwischen Arbeit und Kapital in den Vordergrund. Dabei hat der Unternehmer Macht über die Arbeiter, solange alle Unternehmer rational handeln und unfreiwillige Arbeitslosigkeit erzeugt wird. Zur Gewinnmaximierung werden Kontroll- und Anreizmechanismen eingesetzt, um aufgrund der Gestaltung von Arbeitsverträgen, eine

[598] Bowles, S. (1985), S. 17ff.
[599] Vgl. Duda, H. (1987), S. 124ff.
[600] Bowles, S. (1985), S. 24ff.

möglichst hohe Arbeitsintensität der Arbeitskräfte zu erreichen. 'Behavioral Accounting' fokussiert auf die Verhaltensweisen der Mitarbeiter, so daß neben der zahlenmäßigen Abbildung des Leistungserstellungsprozesses wichtige Informationen über die Wirksamkeit von Kontexten und von Steuerungsmedien im Sinne der Erhöhung der Arbeitsleistung gewonnen werden können. BOWLES konnte zeigen, daß der Einsatz von gewinnmaximalen Technologien unter Umständen ineffizient sein kann womit die These, wonach technische Effizienz und Gewinnmaximierungsstreben untrennbar miteinander verbunden seien, abzulehnen ist. Dieses Resultat ist auf die profunden Interessengegensätze zwischen Arbeit und Kapital zurückzuführen, die in den Modellen der Neuen Institutionenökonomie in dieser Schärfe keinen Eingang gefunden haben.[601]

BOWLES führt weiter aus, daß im Rahmen der Neuen Institutionenökonomie der Hang zur Drückebergerei (Shirking) als allgemeine menschliche Eigenschaft zu betrachten sei. Aufgrund dieses Umstands sind Kontrollen notwendig, so daß für den Eigner Kontrollkosten zwangsläufig entstehen. In diesem Sinne sehen die Neoinstitutionalisten ein möglicherweise ineffizientes Marktgleichgewicht als effizient an, da diese Kontrollkosten unvermeidbar sind und unter diesen erweiterten Bedingungen der Gewinn zu maximieren sei. Hingegen werden von den radikalen Ökonomen die Arbeitspräferenzen als endogene Variablen betrachtet.[602] Der Hang zur Drückebergerei als genuine menschliche Eigenschaft wird verneint. Aus radikaler Perspektive wird der Zusammenhang zwischen geleisteter Arbeit pro bezahlter Arbeitsstunde einerseits und der Aufsichtsdichte und dem Incentivelohn andererseits nicht als unveränderlich angesehen. Dieser Zusammenhang kann durch Veränderung des institutionellen Umfelds direkt beeinflußt werden. Würde die Beziehung zwischen Arbeit und Kapital fairer ausgestaltet und damit das Arbeitsleid reduziert, so würden die Mitarbeiter bei jeder beliebigen Wahl einer Kombination von Aufsichtsdichte und Incentivelohn mehr Arbeitsleistung hervorbringen. Beispielsweise könnte das ursprüngliche Outputniveau bei gleicher Arbeitsintensität, jedoch mit geringerer Aufsichtsdichte hervorgebracht werden. Die damit freiwerdenden Aufsichtskräfte könnten damit produktiv eingesetzt werden, um auf diese Weise zu einem gesteigerten Output beizutragen. Aufgrund der Abhängigkeit der Arbeitspräferenzen von den sozialen Institutionen, die den Produktionsprozeß bestimmen, kann Drückebergerei (Shirking) nicht dem Bereich der Transaktionskosten zugerechnet werden, sondern ist Ausdruck von Ineffizienz. Analog kann für den Fall des ineffizienten Faktoreinsatzes argumentiert werden.[603]

---

[601] Vgl. Duda, H. (1987), S. 125f.
[602] Vgl. hierzu den Anhang 2, Seite 255.
[603] Vgl. Duda, H. (1987), S. 133.

3. Diskussion des radikal strukturalistischen Paradigmas im Rahmen des Modells

Im Hinblick auf das Menschenbild formulierte ARGYRIS kritisch: "In effect, therefore, formal Organizations are willing to pay high wages and provide adequate seniority if mature adults will, for 8 hours a day, behave in a less mature manner."[604] Das Menschenbild aus Sicht der Kapitaleigner entspricht der rational-ökonomischen Auffassung bzw. der Theorie X. Aus der Perspektive der Arbeiter sehen sich diese als nach Selbstverwirklichung strebende Individuen, die weitestgehend dem Menschenbild der Theorie Y entsprechen. Aus radikal kritischer Perspektive sind die Verhaltensweisen des einzelnen in einer Unternehmung jedoch endogen bestimmt. „[...] the economy produces people as well as goods and services."[605] Werden beispielsweise die Arbeiter in ein Rollenverhalten gemäß der Theorie X gezwängt, so reagieren diese darauf mit opportunistischen Verhaltensweisen. MILLER/O'LEARY haben den Einfluß des internen Rechnungswesens auf die Herausbildung von Verhaltensweisen von Individuen in Organisationen in ihrem Artikel „Accounting and the construction of the governable person" analysiert.[606]

Die Ressourcenallokation im Rahmen des Leistungserstellungsprozesses, welcher durch kollektive Produktionsformen sowie durch die individuelle Entlohnung geprägt ist, führt zu einer Verteilungsproblematik. Diese wird durch die Unterscheidung zwischen Wert und Preis verstärkt, denn Preise reflektieren den Wert nur auf vollkommenen Märkten. Die Unternehmen stellen jedoch keine Quasi-Märkte dar, sondern sind durch Herrschaftsbeziehungen geprägt. Das Arbeitsvermögen an sich ist in arbeitsteilig organisierten Produktionsprozessen wertlos und bedarf der Kombination mit anderen Arbeitskräften und der Kombination mit weiteren Produktionsfaktoren.[607] Dabei stellt das Arbeitsvermögen die zentrale Ressource der Arbeiter dar und die Entlohnung die einzige Einnahmequelle. Durch Sozialversicherungen und gegebenenfalls Kapitalbesitz wird diese Abhängigkeit für die Mehrzahl nicht beseitigt, sondern nur gemildert. Aus Sicht der Kapitaleigner konstituiert die Transformation von Arbeitsvermögen in Arbeitsleistung das zentrale Problem der Ressourcenallokation. Aus radikaler Perspektive wird durchaus anerkannt, daß die administrative Allokation von Ressourcen in einer Unternehmung der Koordination über den Markt überlegen sein kann und entsprechend hierarchische Organisationen komparative Vorteile gegenüber Markttransaktionen besitzen. Jedoch besagt

[604] Argyris, C. (1968), S. 87.
[605] Bowles, S.; Gintis, H. (1990), S. 203.
[606] Vgl. Miller, P.; O'Leary, T. (1987), S. 235ff.
[607] Vgl. Hopper, T.; Storey, J.; Willmott, H. (1987), S. 445.

dies nicht, daß eine hierarchische Organisation auch zwangsläufig eine kapitalistische Prägung aufweisen muß.[608]

Die Produktionsverhältnisse wirken sich auf die gesellschaftlichen Gegebenheiten aus. Die Interessen der Kapitaleigner schlagen sich in den politischen Verhältnissen nieder; die Politik dient der Aufrechterhaltung des kapitalistischen Systems. „Die kapitalistische Klasse ist wegen ihrer ökonomischen Macht in der Lage, den Staat zu kontrollieren. Die Macht des Staates wird eingesetzt, um den Ausbeutungsprozeß zu stützen."[609] Im gesellschaftlichen Umfeld üben die politischen Instanzen – ähnlich wie die Kapitaleigner in den Unternehmen – Macht aus, so daß die Interessen der Arbeiter nicht durchsetzbar werden. Dies ist u.a. dadurch zu begründen, daß den Arbeitern das Bewußtsein ihrer Möglichkeiten fehlt.

Dieses mangelnde Klassenbewußtsein wird u.a. durch die Sozialisation bewirkt, die auf eine Akzeptanz der gesellschaftlichen Strukturen bzw. Ungleichheit abzielt und zur Einfügung des einzelnen in das kapitalistische System führt. Männer und Frauen werden Lohnarbeiter, bevor sie überhaupt ein Büro oder eine Fabrik betreten haben. Es geht um die 'Zurichtung' der Menschen zu Arbeitskräften.[610] Die Identität des einzelnen entwickelt sich durch soziales Handeln und ist nicht an sich, sozusagen 'naturgegeben' vorhanden. Die Rolle der sekundären Sozialisation liegt in der Internalisierung sozialer Kontrolle und damit wird diese universalisiert. Entsprechend ist für soziale Verhaltensweisen dann keine personifizierte Kontrollinstanz mehr notwendig. „Finally, the concept of social construction [...] signals the fact that the structures and means of control are socially produced; and that their existence is conditional upon managers and workers continuing to reproduce them."[611]

Gleichermaßen liegt das Interesse des Kultursystems in der Reproduktion der Verhältnisse. Das Werte- und Normensystem unterstützt die Aufrechterhaltung der kapitalistischen Strukturen. Entsprechend stellt die Kultur einen wichtigen Faktor für die Verhaltensbeeinflussung dar.

Der Verhaltenskontext konstituiert einen gewissen strukturellen Zwang, der bereits Verhaltensmöglichkeiten kanalisiert, jedoch nicht vollständig determiniert. Ausgangspunkt einer radikal kritischen Betrachtung ist jene des symbolischen Interaktionismus, wonach

[608] Vgl. Duda, H. (1987), S. 108f.
[609] Wiswede, G. (1991), S. 109.
[610] Vgl. Neuberger, O. (1995b), S. 251.
[611] Hopper, T.; Storey, J.; Willmott, H. (1987), S. 452.

ein Individuum die soziale Realität als Konstrukt seiner Wahrnehmung betrachtet. Jedoch aus der Perspektive der Radikalen ist diese Perzeption insbesondere durch die materiellen Gegebenheiten geprägt und ideologisch durch die Verhältnisse in der Gesellschaft gefärbt. Damit werden die Machtpositionen und Kontrollmechanismen zur Aufrechterhaltung und Reproduktion der Verhältnisse nicht mehr ohne weiteres erkannt. Was als wertfrei, natürlich und selbstverständlich wahrgenommen wird ist letztendlich Ergebnis der Machtstrukturen. Was der einzelne klar als Realität erkennt, ist demnach ein einseitiges und verschleiertes Abbild der Machtstrukturen.[612]

Aus radikal-kritischer Perspektive stellt Macht das primäre Verhaltenssteuerungsmedium dar. Macht wäre irrelevant, wenn wir in einer idealen Arrow-Debreu-Welt lebten.[613] Die Analyse der Machtausübung, die in der Beeinflussung der Präferenzen liegt und insbesondere auf Sozialisierungsprozesse verweist, basiert auf soziologischen Überlegungen. Ökonomische Machtanalysen fokussieren auf ein Individuum als Entscheidungsträger mit ausgebildeten Präferenzen, dessen Sozialisationsprozeß abgeschlossen ist.[614] Die kritische Theorie gibt zu verstehen, daß die Sozialwissenschaften – insbesondere im Zusammenhang mit der Erforschung von Machtphänomenen – keine neutrale Forschungsperspektive einnehmen können und dieser Sachverhalt sowohl in theoretischen als auch empirischen Arbeiten deutlicher hervorgehoben werden muß.[615] Die Verhältnisse in der Gesellschaft sind von einem grundlegenden Klassenantagonismus geprägt, wobei die Basis der Machtausübung in der Verfügung über Produktionsmittel verankert ist. Analysegegenstand sind Asymmetrien in der Verfügungsgewalt über Produktionsmittel.[616]

Auch monetäre Anreize werden im Sinn von Machtausübung interpretiert. Dies ist im Zusammenwirken der drei Modellebenen erklärbar. Der Incentivelohn soll dem Mitarbeiter einen Anreiz bieten, so daß dieser eine hohe Arbeitsleistung hervorbringt bzw. eine Vorgabe erreicht. Dabei wird der einzelne eine Abwägung zwischen dem Disnutzen aufgrund des gesteigerten Arbeitsleids, das mit der gesteigerten Arbeitsleistung verbunden ist und dem Nutzen, der durch die zusätzlichen finanziellen Mittel für ihn entsteht, vornehmen. Aufgrund der durch Incentivezahlungen erzielten gesteigerten Arbeitsleistung werden sich die Unternehmer rational verhalten und zunehmend einen Incentivelohn anbieten. Damit wird ein Marktlohn erzielt, der nicht mehr zur Räumung des Arbeitsmarktes führt. Entsprechend erhöht sich damit die Macht der Kapitaleigner, da sie Mitarbeiter entlassen können und aufgrund der Situation von unfreiwilliger Arbeitslosigkeit auf dem

[612] Vgl. Hopper, T.; Storey, J.; Willmott, H. (1987), S. 452f.
[613] Vgl. Duda, H. (1987), S. 131. Bzw. Anhang 2, Seite 255.
[614] Vgl. Duda, H. (1987), S. 46.
[615] Vgl. Pfeffer, J. (1997), S. 187.
[616] Vgl. Wiswede, G. (1991), S. 108.

Arbeitsmarkt es tendenziell für eine Arbeitskraft schwieriger ist, einen neuen Arbeitsplatz zu finden.[617] Damit wirkt der finanzielle Anreiz des Incentivelohns vordergründig nur auf die Ressourcenversorgung und dementsprechend auf die materiellen Bedürfnisse. Im Zusammenhang mit den Auswirkungen auf den Arbeitsmarkt wird damit indirekt das Drohmittel der Arbeitslosigkeit erzeugt, welches die Sicherheitsbedürfnisse berührt, die sozialen Bedürfnisse angesichts von Sozialbeziehungen am Arbeitsplatz, die Selbstverwirklichungsbedürfnisse aufgrund von Statusverlust und der zwangsweisen Rückbesinnung auf die Sicherstellung der tagtäglich notwendigen Ressourcenausstattung.

Im Rahmen der symbolischen Steuerungsmedien sind machtbasierte, derivative Verhaltenssteuerungsmedien dominant: Durch die Gestaltung des internen Arbeitsmarktes mit bestimmten Eintrittspositionen, Karrierepfaden, Senioritätsregeln und den damit verbundenen Annehmlichkeiten, Betriebsrentenansprüche, Dienstjubiläen mit entsprechender Honorierung, Bürogröße, Dienstfahrzeug, Sekretärin etc. werden die Mobilitätskosten erhöht. Wenn Senioritätsregeln allgemein üblich sind und deshalb eine vergleichbare Position nicht ohne weiteres in einem anderen Unternehmen eingenommen werden kann, so konstituieren die symbolischen Steuerungsmedien einen 'Port of Entry', wodurch die Kosten eines Arbeitsplatzwechsels für den Arbeiter erhöht werden.[618]

Aufgrund der geringen Spezifiziertheit symbolischer Steuerungsmedien werden Freiräume innerhalb des kontextuellen Rahmens eröffnet, damit der einzelne im Rahmen des Spiels (scheinbar) auch seinen Interessen nachgehen kann. Mit dieser Vorgehensweise wird eine Alternative zum offenen Widerstand geschaffen und direkte Konfrontation aufgrund der nun subversiven Wirkung der Macht verhindert. Für den einzelnen ist nicht mehr ohne weiteres erkennbar, welches Spiel mit ihm gespielt wird.[619] Das Instrument der symbolischen Steuerung wird zum Instrument der hegemonialen Kontrolle. Dies heißt nicht, daß der Interessengegensatz zwischen Arbeit und Kapital aufgehoben ist, sondern keine offenen Auseinandersetzungen um Kontrolle mehr stattfinden, da die Arbeitskräfte freiwillig und effizient arbeiten. Generelle Kontrolle impliziert im Unterschied zur Detailkontrolle kein Null-Summen-Spiel.[620]

Wissen als Steuerungsmedium wird in dem Sinne relevant, als mittels einer Wissensenteignung der Arbeiter hinsichtlich des Produktionsprozesses eine Verbreiterung der Machtgrundlage erreicht wird. „All possible brain work should be removed from the shop

[617] Vgl. Duda, H. (1987), S. 114 bzw. Shapiro, C.; Stiglitz, J. E. (1984) S. 333ff.
[618] Vgl. Duda, H. (1987), S. 112.
[619] Vgl. zum 'Spiel als Instrument organisierten Handelns' Crozier, M.; Friedberg, E. (1979), S. 56ff.
[620] Vgl. Neuberger, O. (1995b), S. 268.

and centered in the planning and layout department."[621] Wissen im Sinne einer Spezialisierung dient dem Erreichen einer Spaltung der Arbeiterschaft und der Verhinderung der Entwicklung eines Klassenbewußtseins.

Das interne Rechnungswesen verliert damit seinen traditionellen Anspruch, ein neutrales Informationsinstrument zu sein, das zur optimalen Ressourcenallokation und Effizienz beiträgt. Aus kapitalismuskritischer Perspektive stellt das interne Rechnungswesen ein Machtinstrument der Eigner dar. „Owners soon developed costing systems and records which gave them detailed knowledge of internal costs and profits and allowed them to discipline labor."[622] Mit Hilfe detaillierter Kostenanalysen soll möglichst jeder Aspekt der Arbeitsleistung erfaßt werden. Gleichzeitig stehen diese detaillierten Kosteninformationen den Arbeitskräften bei ihrer tagtäglichen Arbeit nicht zur Verfügung, sondern werden beim Management zur Verbesserung der Steuerungs- und Kontrollmöglichkeiten gesammelt und analysiert. 'Behavioral Accounting' stellt sich im Lichte der radikalen Kritiker als janusköpfiges Instrument dar. Unter dem Deckmantel der Berücksichtigung von Kontexten und Bedürfnissen der Mitarbeiter zur Reduktion von Reibungsverlusten und zur Förderung der Selbstverwirklichung des einzelnen am Arbeitsplatz wird 'in der Wirklichkeit eines Antagonismus von Arbeit und Kapital' nach umfassenden und gleichzeitig weniger offensichtlichen Kontrollen sowie nach einer Perfektionierung der Transformation von Arbeitsvermögen in Arbeitsleistung gestrebt.

Anhand des 'Kaizen Costing' soll das radikal-kritische Paradigma zum internen Rechnungswesen illustriert werden.

„Kaizen heißt Verbesserung",[623] d.h. es soll eine ständige Verbesserung unter Einbeziehung aller Mitarbeiter eines Unternehmens erreicht werden. Das 'Kaizen Costing' umfaßt das interne Rechnungswesen eines Unternehmens sowie sämtliche Verbesserungs- und Einsparungsaktivitäten im Rahmen des Leistungserstellungsprozesses, wie Wertanalysen, 'Just in Time' Konzepte, 'Total Quality Management', etc.[624]

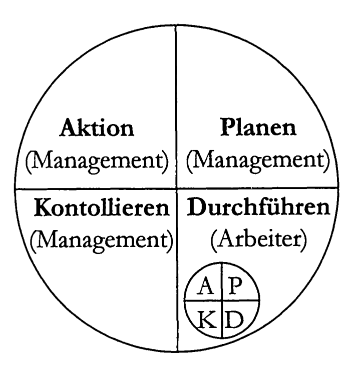
Verbesserung bezieht sich auf alle Bereiche und umfaßt damit sowohl technische als auch soziale Aspekte im beruflichen, gesellschaftlichen und privaten Leben. Ausgangspunkt des Kreislaufes der kontinuierlichen Verbesserungen ist die Analyse der derzeitigen Situation, welche die Grundlage für einen Verbesserungsplan schafft. Dieser Plan wird im Unter-

---

[621] Braverman, H. (1974), S. 118.
[622] Macintosh, N. B. (1994), S. 43.
[623] Imai, M. (1994), S. 15.
[624] Vgl. Monden, Y. (1995), S. 289.

nehmen unter Einbeziehung aller Mitarbeiter umgesetzt; beispielsweise werden neue Arbeitsmethoden eingeführt. Dabei bedienen sich die Arbeiter für ihren Aufgabenbereich ebenfalls der kontinuierlichen Abfolge von Planung, Handlung, Überprüfung und Schlußfolgerung als Grundlage einer neuerlichen Planung. Schließlich werden die neuen Arbeitsmethoden auf ihren Erfolg hin überprüft und bei positivem Ergebnis als neuer Standard implementiert.[625] Schematisch läßt sich dies wie folgt darstellen:[626]

Abb. 28: Kaizen – Abfolge von Aktivitäten mit dem Ziel, etwas zu verbessern.



Quelle: In Anlehnung an IMAI, M. (1994), S. 88.

Im Rahmen des umfassenden Konzepts der kontinuierlichen Verbesserung kommt auch der internen Unternehmensrechnung eine Unterstützungsfunktion hinsichtlich diesen Zieles zu, was anhand des 'Kaizen Costing' skizziert wird.

Das 'Kaizen Costing' fokussiert auf die kontinuierliche Absenkung des Kostenniveaus eines Produktes oder einer Produktlinie nach Produktionsbeginn. Damit ergänzt das 'Kaizen Costing' durch die systematische Suche nach Verbesserungsmöglichkeiten im tagtäglichen Produktionsprozeß das 'Target Costing', das insbesondere auf die Designphase des Produkts abzielt. Entsprechend weist das Konzept des 'Kaizen Costing' Parallelen zum Erfahrungskurvenkonzept auf, unterscheidet sich von diesem jedoch durch die aktive, gezielte Suche nach Verbesserungsmöglichkeiten.[627] Aufgrund der Fokussierung auf Kostenverbesserungen im Laufe der Produktion werden periodische Kostenreduktionsziele vereinbart, so daß aufgrund der Konzeption des 'Kaizen Costing' im wesentli-

[625] Vgl. Imai, M. (1994), S. 86ff.
[626] Vgl. hierzu ursprünglich Deming, W. E. (1988), S. 180 bzw. Shewart, W. A. (1939), S. 45.
[627] Vgl. Reich, T. (1995), S. 113.

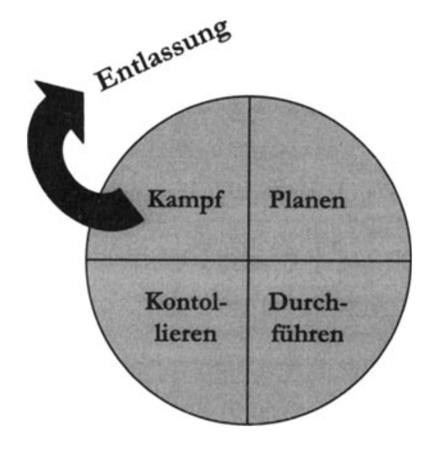
chen die Reduktion von variablen Kosten angestrebt wird. Das 'Kaizen Costing' stellt eine Art Feinabstimmung des Produktionsprozesses dar, die insbesondere von den in der Produktion tätigen Mitarbeitern durchzuführen ist. Die Rolle des Managements bezieht sich auf die Unterstützung der Arbeiter bei der Kostenreduzierung, so daß die Arbeiter die Kostenbeeinflussungsmöglichkeiten in ihrem Bereich voll ausschöpfen.[628] Dabei stellt sich das 'Kaizen Costing' als nur ein Hilfsmittel im Rahmen von verschiedenen Wertanalysetechniken zur Erzielung von kontinuierlicher Verbesserung dar. Als Voraussetzungen für ein funktionierendes 'Kaizen Costing' werden motivierte Mitarbeiter, übersichtliche Arbeitsabläufe, überschaubare Verantwortungseinheiten, selbstverantwortliche Steuerung, einfache, klar verständliche finanzielle und nicht-finanzielle Vorgaben bzw. Kennzahlen, Visualisierung des Verbesserungsfortschritts, die Unterstützung durch das Management sowie begleitende Aus- und Weiterbildungsmaßnahmen genannt.[629]

Es wird jedoch kaum problematisiert, wem der Nutzen aus den Verbesserungen zufließt bzw. nach welchen Kriterien der Nutzen verteilt werden soll. Aufgrund der japanischen Rahmenbedingungen, die quasi eine Beschäftigungsgarantie für den Mitarbeiter beinhalten, scheint sich diese Frage explizit nicht zu stellen. Aus radikal kritischer Perspektive läßt sich das 'Kaizen Costing' als 'Ansporn zur Selbstausbeutung' interpretieren, da aufgrund der Gestaltung der Arbeitsverträge sowie aufgrund der Rahmenbedingungen eine angemessene Partizipation des Arbeiters am Nutzen, der sich aufgrund der Verbesserungen ergibt, kaum zu erwarten ist. Einmalige Prämienzahlungen und sogenannte 'gain sharing' Modelle sind als erste Ansätze zur Aufteilung der aus den Verbesserungsanstrengungen resultierenden Nutzensteigerungen in der Diskussion. Jedoch zeichnet sich nach IMAI aus westlicher (kapitalistischer) Perspektive eine wenig erfolgversprechende Perspektive für die erfolgreiche Umsetzung des 'Kaizen'-Konzeptes ab. Er verweist zur Begründung auf die westlichen 'Industrial Relations'.[630]

---

[628] Vgl. Reich, T. (1995), S. 116ff.
[629] Vgl. Horvath, P.; Seidenschwarz, W.; Sommerfeldt, H. (1993), S. 16ff.
[630] Vgl. Imai, M. (1994), S. 88.

Abb. 29: Westliche Auffassung der Abfolge von Aktivitäten mit dem Ziel, etwas zu verbessern



Quelle: In Anlehnung an IMAI, M. (1994), S. 89.

Die westliche Auffassung hinsichtlich der Aufteilung der aus den Verbesserungen resultierenden Einsparungen bringt das obige Schaubild plakativ zum Ausdruck. Die Partizipation der Arbeiter an den finanziellen Vorteilen ihres Beitrags zur Kosteneinsparung kann als wenig verbreitet angenommen werden. „Data from a General Accounting Office survey of the Fortune 1000 reported by Lawler et al. (1992) showed that self-managed teams and gain sharing (sharing financial benefits from increased performance accompanied customarily by some degree over the work process) were work-place changes that had diffused the least. By contrast, survey feedback and all salaried pay had diffused the most completely.“[631]

„Warum sollten Akteure beispielsweise ihre Kenntnis von Rationalisierungspotentialen preisgeben, wenn sie in der Folge eine Beschränkung ihrer Handlungsspielräume oder schlimmstenfalls Entlassung riskieren müssen?“[632]

Bereits die Darstellung der Grundzüge des 'Kaizen Costing' verdeutlichen, daß Instrumente des internen Rechnungswesens nicht nur eine gewisse Technik, ein Procedere darstellen, sondern auch in ihrer Verhaltenswirkung zu analysieren sind. Das Modell zum Behavioral Accounting macht deutlich, daß kulturelle Unterschiede und Sozialisationsleistungen einen wesentlichen Einfluß auf die Wirkung von Instrumenten des internen

[631] Pfeffer, J. (1997), S. 180.
[632] Hanft, A. (1996), S. 155.

Rechnungswesens ausüben und sogar die Ziele, die mit dem 'Kaizen Costing' verfolgt werden, konterkarrieren bzw. zu Fehlallokationen von Ressourcen führen können. Durch die konsequente Beurteilung von Instrumenten des internen Rechnungswesens im Hinblick auf das gesellschaftliche Umfeld, die Einschätzung der Wirkung auf das Unternehmen, sowie die Beurteilung der Verhaltenswirkungen auf ein Individuum – anhand der Dimensionen Kultur, Sozialisation, Politik und Ressourcen – soll die Einschätzung möglicher Verhaltenswirkungen traditioneller sowie sogenannter 'neuer' Methoden und Instrumente des internen Rechnungswesens erleichtert werden. Damit wird eine Basis zur Identifizierung möglicher Problembereiche und zur Einschätzung der Wirkung von Steuerungsmedien im Hinblick auf die Verhaltensaspekte geschaffen.

Die Diskussion der Verhaltensaspekte des internen Rechnungswesens aus radikal kapitalismuskritischer Perspektive soll zu einer Sensibilisierung für Problembereiche und Konfliktpotentiale beitragen. Insbesondere die Interpretationsmöglichkeiten verschiedener Methoden und Instrumente des internen Rechnungswesens aus Sicht der Eigner und aus Sicht der Arbeiter eröffnen die Möglichkeit der kritischen Reflexion gängiger und eingefahrener Methoden sowie des Hinterfragens der Ziele und Wertvorstellungen, die mit 'neuerern Ansätzen' zum internen Rechnungswesen verbunden sind. Gemäß einer Interpretation der dialektischen Auffassung eines Fortschreitens von These, Antithese und der Entwicklung einer Synthese auf einer höheren Ebene, kann das radikal-kritische Paradigma einen konstruktiven Beitrag zur Fortentwicklung des internen Rechnungswesens leisten.

"[From these remarks,] it can be seen that accounting is not inherently the dry discipline that it is often assumed to be. Without suggesting the existence of a conspiracy, it is interesting to note that accountants have little incentive to debunk or discourage this understanding. This is not just that their training urges them to believe in it (Power, 1991), but because the conventional image of accounting as a technical, score-keeping activity inhibits critical scrutiny. So long as accounting appears to be purely technical, concerned only with varieties 'scorekeeping', there seems to be very little interest to catch the critical eye."[633]

---

[633] Alvesson, M.; Willmott, H. (1996), S. 141.

VI. Postmodernes Paradigma

„Since we are in the midst of [a] process of change, a clear description of what is happening is not easy, but the heart of the matter is that our technologies have become more powerful than our theories. We are capable of doing things that we do not understand, [e.g.] we can perform gene-splicing without fully understanding how genes interact."[634]

Dramatische Veränderungen in der Gesellschaft und Kultur werden häufig als intensive Krise erlebt. Dies mag drin begründet sein, daß das Aufbrechen gewohnter Denkmuster und einst stabiler gesellschaftlicher Ordnungen zu einem Gefühl gesellschaftlicher Fragmentierung, Unordnung und Chaos führen. Die Reaktion darauf ist häufig Zukunftsangst, Pessimismus, Panik, hyperbolischer Diskurs und die verzweifelte Suche nach Lösungen für die als Krise empfundene Situation. Als krisenhaft empfundene gesellschaftliche und politische Probleme bedürfen neuer Perspektiven und Lösungen. Dies kennzeichnet das Wesen des postmodernen Paradigmas. Aus heutiger Sicht können historische Diskurse als Versuch einer Antwort auf historische Krisen, revolutionäre ökonomische Erkenntnisse, bahnbrechende technologische Entwicklungen, soziale und intellektuelle Turbulenzen, die zur Desintegration und zu einem Infragestellen gewohnter Denkmuster und Lebensgewohnheiten führten, betrachtet werden.[635]

Das postmoderne Paradigma stellt kein geschlossenes Gedankengebäude dar und umfaßt einen kaum definierten Kosmos von Ideen – von der Kunst und Architektur bis zu den Sozialwissenschaften und der Philosophie.[636] Mit dem Ausdruck 'Postmoderne' scheint ein Epochenanspruch verbunden zu sein, doch die Inhalte stehen keineswegs einfach jenseits der Moderne.[637] „The postmodern paradigm that we see emerging in society and culture as a cumulative result of paradigm shifts in specific disciplines must not be understood in terms of a closed, unanimous, or finalized framework that rigidly and inexorably informs all thought today, nor should it be seen as the 'new cultural dominant'."[638]

Die Postmoderne entzieht sich von ihrer Konzeption her dem Versuch einer Definition. „[...] trying to define what [postmodernism] might mean is not only a difficult enterprise – given the oblique nature and multiplicity in these ideas – but further, a futile activity given the affinity of the postmodern for ambiguity, puns and play on words. That is, 'defining',

[634] Cilliers, P. (1998), S. 1.
[635] Vgl. Best, S.; Kellner, D. (1991), S. viii.
[636] Vgl. Sokal, A.; Bricmont, J. (1998), S. 929.
[637] Vgl. Welsch, W. (1987), S. 1.

as an activity that claims to be central in attaining 'true meaning', captures a pivotal theme in postmodern analysis: the impossibility of attaining the one, original meaning of anything."[639]

WERBER stellt fest, „daß es der Semantik der Postmoderne gar nicht um Zeit geht, wie der Begriff nahelegt, sondern um Raum."[640] Er stellt die Postmoderne in das Spannungsfeld von Globalisierung und Regionalisierung. Globalisierung wird interpretiert als das Aufeinandertreffen von weltgesellschaftlichen Strukturvorgaben bzw. Prozessen mit regionalen, geographischen und kulturellen Sonderbedingungen. Die Globalisierung stellt ein Vergleichsmedium dar, das die Regionen zueinander in ein Verhältnis setzt. Globalisierung bedeutet dabei nicht die zwangsläufige Konvergenz der Kulturen und eine Nivellierung von Besonderheiten, sondern die Unterstreichung des Lokalen, Partikularen und Subkulturellen.[641]

Auch der Begriff 'Postmoderne' selbst ist schillernd und umstritten. Nach WELSCH feierte der Begriff sein Debüt 1917 mit Erscheinen des Werkes von PANNWITZ: Die Krisis der europaeischen Kultur, das auf Seite 64 das Adjektiv 'postmodern' zur Charakterisierung einer Kulturhöhe nach der Moderne einführt.[642] Im Weiteren Verlauf wurde mit 'Postmodernismo' eine Periode in der hispano-amerikanischen Literatur (1905-1914) bezeichnet.[643] Schließlich findet sich der Begriff in der Architektur bei HUDNUT im Titel seines Aufsatzes 'The Post-Modern House', ohne jedoch auf den Begriff der Postmoderne weiter einzugehen,[644] vermutlich um seinen Harvard-Kollegen GROPIUS, dem Pionier der Moderne in der Architektur, schlaflose Nächte zu bereiten.[645]

„'Postmoderne' ist als Schlagwort griffig und als Konzept eher vage."[646] Dies hat der Postmoderne den Vorwurf des „anything goes" eingebracht. Insbesondere die Spielarten eines diffusen Postmodernismus der Beliebigkeit – eine Wirrnis vergleichgültigter Szenarien – hat die Konzeption in Mißkredit gebracht. Im Gegensatz hierzu beschreibt die 'veritable' Form der Postmoderne einen vielfachen Wandlungsprozeß in allen Bereichen und den Übergang zu einer Vielfalt konkurrierender Paradigmata. Im Mittelpunkt steht eine radikale Pluralität und die Herausarbeitung von Differenzen im Rahmen postmoder-

[638] Best, S.; Kellner, D. (1997), S. 19.
[639] Calás, M. B.; Smircich, L. (1997), S. xiii.
[640] Werber, N. (1998), S. 985.
[641] Vgl. Werber, N. (1998), S. 985ff.
[642] Vgl. Pannwitz, R. (1917), S. 64.
[643] Vgl. de Onis, F. (1934), S. VIII.
[644] Vgl. Hudnut J. (1949), S. 108.
[645] Vgl. Welsch, W. (1987), S. 12ff.
[646] Welsch, W. (1987), S. 11.

ner Konzeptionen. Real ist eine Gesamtsituation der Simultaneität und Interpretation differenter Konzepte und Ansprüche.[647] LAU kennzeichnet die Postmoderne mit Bezug auf LUHMANN: „Die Paradoxie ist die Orthodoxie unserer Zeit“[648]

1. Kernbereiche des Postmodernen Paradigmas

Als Kernbereiche des postmodernen Paradigmas lassen sich der Wegfall der Vorherrschaft von Rationalität, die Verwobenheit aller Bereiche der Gesellschaft, von Organisationen, Gruppen und Individuen, das Auftreten von Komplexität, sowie die Berücksichtigung von Machtstrukturen, ohne zwangsläufig auf die ideologische Konzeption von Marx einzugehen, anführen. Postmoderne Analysen sind durch eine Konzentration auf qualitative Methoden geprägt. Erste Ansätze zur Betrachtung betriebswirtschaftlicher Phänomene aus postmoderner Perspektive finden sich mittlerweile in dem Bereich der Organisationstheorien.[649]

Im Rahmen der Postmoderne wird die Dominanz rationalen Verhaltens in Organisationen aufgegeben; es geht nicht mehr darum, daß nicht-rationales Handeln als Anomalie erklärt werden muß. Durch die Konzentration auf Paradoxien, Kontingenzen und auf die damit verbundenen Wandlungsmöglichkeiten werden emotionsgeladene, divergierende Interessen sowie nicht-rationales Handeln als 'Normalfall' betrachtet.[650] In diesem Zusammenhang stellt die Postmoderne heraus, daß es unterschiedliche Maßstäbe gibt, und entsprechend der eigenen Zielvorstellungen geeignete Maßstäbe auszuwählen sind.[651]

Die Verknüpfung von Makro-, Meso- und Mikroebene, die aus postmoderner Sicht um das Spannungsfeld globaler Strukturen und Prozesse zu erweitern ist, konstituiert komplexe Gebilde und Strukturen. Dies verdeutlicht, daß die Verhaltensbeeinflussung nicht auf das Einwirken auf Individuen beschränkt werden kann, sondern die Operationslogiken der einzelnen Bereiche und Wirkungen in verbundenen Einheiten ebenfalls berücksichtigt werden müssen.

Als wichtiger Bestandteil der Postmoderne kann folglich der Umgang mit Komplexität genannt werden. Zunächst ist Komplexität von Kompliziertheit zu trennen. Komplizierte

[647] Vgl. Welsch, W. (1987), S. 2ff.
[648] Lau, J. (1998), S. 944.
[649] Vgl. beispielsweise Weik E. (1996); Cooper, R.; Burell, G. (1988); Hassard, J.(1993); Parker M. (1992).
[650] Vgl. Weick, E. (1996), S. 390f.

Systeme, die aus zahlreichen Komponenten bestehen können und auch sophistische Aufgaben erfüllen, kann man als kompliziert bezeichnen, solange sie sich mit Hilfe analytischer Methoden vollständig erfassen lassen. Hingegen führen analytische Methoden bei komplexen Systemen aufgrund deren Besonderheiten zu fehlerhaften Interpretationen. Komplexe Systeme bestehen aus einer großen Anzahl von Elementen, die sich beispielsweise nicht mehr mit Hilfe eines Systems von Differentialgleichungen beschreiben lassen. Weiterhin ist ein komplexes System durch dynamische Interaktionen der Elemente gekennzeichnet. Die Interaktionen sind zahlreich, d.h. jedes Element beeinflußt eine Vielzahl von Elementen und wird von zahlreichen anderen Elementen beeinflußt. Kennzeichnend für Komplexität ist die Nichtlinearität der Interaktionen, die sich im wesentlichen zwischen benachbarten Elementen abspielen. Dabei werden Interaktionen, die sich im Netzwerk der Elemente fortsetzen, gegebenenfalls verstärkt, unterdrückt oder in sonstiger Weise verändert. Insbesondere sind Rückkopplungen von Interaktionen möglich, d.h., daß die Interaktionen rekursiv sein können. Aufgrund von Interaktionen eines komplexen Systems mit seiner Umwelt sind die Grenzen zwischen System und Umwelt nicht immer eindeutig festzustellen bzw. werden durch die Perspektive des Betrachters determiniert. Komplexe Systeme befinden sich in einem Ungleichgewicht, so daß ein stetiger Energiefluß vorherrscht und dieser Entwicklungen initiiert, wobei Vergangenheitszustände des Systems von Relevanz sind, jedoch diese nicht determinierend für die weitere Entwicklung des komplexen Systems wirken. Weiterhin sind Interaktionen zwischen den Elementen weitgehend unabhängig vom Verhalten des komplexen Systems als Ganzes in dem Sinn, daß das Verhalten der Elemente nur von den lokal zur Verfügung stehenden Informationen, und nicht von der Gesamtheit der Informationen, die in einem komplexen System vorhanden sind, beeinflußt wird. Schließlich ist die Fähigkeit zur Selbstorganisation ein weiteres Kennzeichen von komplexen Systemen. Dies impliziert, daß komplexe Systeme kein a priori Design replizieren. Im Rahmen von Prozessen der Selbstorganisation kann die Komplexität des Systems weiter erhöht werden. Die Selbstorganisation ist einerseits durch Wettbewerb um knappe Ressourcen und andererseits durch die Fähigkeit zur Kooperation und der Herausbildung von selbstverstärkenden Prozessen gekennzeichnet. Im Prozeß der Selbstorganisation werden immer wieder symmetrische Strukturen durchbrochen und die Dynamik des Systems gefördert.[652]

Aus diesen Merkmalen kann abgeleitet werden, daß sich komplexe Systeme nicht komprimieren und vereinfachen lassen. „The success of the analytical method has created the illusion that all phenomena are governed by a set of laws or rules that could be made explicit. [...] truly complex problems can only be approached with complex resources. This

[651] Vgl. Willke, H. (1996b), S. 33.

relisation is also a reinterpretation of the antireductionist position. It does not deny that complex systems are built out of normal, material components. It does, however, deny that a description of these components and their interactions, explaining the behavior of the system as a whole, is practically impossible.“[653]

Komplexitätsreduktion ist insbesondere aufgrund des damit verbundenen Informationsverlustes hinsichtlich des Facettenreichtums und der Dynamik des Beziehungsgeflechts eines komplexen Systems nicht möglich. Modelle komplexer Systeme müssen somit stets denselben Komplexitätsgrad aufweisen, wie das zu modellierende System selbst.[654] „To describe a complex System you have, in a certain sense, to repeat the system.“[655]

Im Vergleich zu deterministischen Systemen, die durch klare Beziehungsstrukturen gekennzeichnet sind, und unorganisierten, komplexen Systemen, deren erratisches Verhalten der Elemente mit Hilfe von statistischen Verfahren zu Regelmäßigkeiten und Durchschnittsbetrachtungen verdichtet werden kann, beschreibt die Postmoderne vor allem organisierte, komplexe Systeme, deren Verhalten nur schwer faßbar ist.[656] Relativ eigenständige Einheiten, denen sich Freiräume eröffnen, sind mit anderen Einheiten und Bereichen verbunden. Sie sind ein Teil eines organisierten Ganzen. Prägend für das Beziehungsgeflecht zwischen den Elementen sind negative und positive Rückkoppelungen, enge und lose Verknüpfungen, Autonomie und Kohärenz, Reaktivitäten und Brüche in verschiedenen Ebenen, Nonlinearitäten und kontinuierliche Kombinationswirkungen, reversible sowie irreversible Prozeßverläufe, Fluktuationen und emergente Eigenschaften.[657] Damit werden Paradoxien als wesentliches Merkmal der postmodernen Analyse herausgestellt.

Menschen, Unternehmen und Gesellschaften sind dadurch gekennzeichnet, daß sie Einheit und Vielfalt zugleich verwirklichen und sich grundsätzlich widersprüchlichen Anforderungen stellen müssen. Einerseits sind die Teilbereiche (Diskurse) des jeweiligen Ganzen differenziert und reich an eigenen Möglichkeiten. Andererseits sind sie voneinander abhängig und der Zusammenhalt des Ganzen lotst diese in mögliche Bahnen. Dies eröffnet kontingente Möglichkeiten und bedingt die Notwendigkeit der Selektion.[658]

[652] Vgl. Von der Malzburg, C. (1987), S. 272 und Cilliers, P. (1998), S. 3ff.
[653] Cilliers, P. (1998), S. 9f.
[654] Vgl. Cilliers, P. (1998), S. 12ff.
[655] Cilliers, P. (1998), S. 10.
[656] Vgl. Weaver, W. (1978), S. 38ff.
[657] Vgl. Willke, H. (1996b), S. 69.
[658] Vgl. Willke, H. (1996b), S. 70.

Selektion beruht auf lokal verfügbaren Informationen. Hierbei muß das Wissen über das Gesamtsystem nicht in jedem Element vorhanden sein, jedoch sind entsprechende Zugangsmöglichkeiten, zeitgerechte Bereitstellung der Informationen und Feedback wichtige Bedingungen für die Erfüllung der Selektionsleistung. Selektion ist in diesem Zusammenhang nicht als rationaler Prozeß bzw. als das Befolgen von strikten Entscheidungsregeln zu interpretieren, sondern Selektion wird geprägt von Emotionen, Kognitionen und Handlungsfolgenabschätzungen.[659]

Neben den lokal verfügbaren Informationen sind die zur Verfügung stehenden Ressourcen sowie Redundanzen wichtige Voraussetzungen für die Entwicklung des Verhaltens. Informationen und 'Slack' tragen zur Robustheit bei, eröffnen Gestaltungsfreiräume und Verhaltensspielräume. Damit werden wichtige Voraussetzung für die Selbstorganisation geschaffen. „The key concept here is the notion of self-organisation. This does not imply that a complex system contains some form of internal 'subject' that controls the behaviour of the system; as a matter of fact, the whole notion of central control becomes suspect."[660] Damit wird die Hypothese der deterministischen Verhaltenssteuerung von Gesamtsystemen im Diskussionskontext der Postmoderne verworfen.

Veränderungsprozesse von nicht-trivialen Systemen lassen sich nicht ohne weiteres, d.h. ohne Zerstörung von Identität und Autonomie, durch Intervention zentral steuern. Wirkungsvolle Veränderung beruht auf Selbstveränderung, die von außen oder zentral bestenfalls initiiert werden kann.[661] Dabei ist zu berücksichtigen, daß eine Theorie der Intervention in komplexe Systeme noch nicht existiert.[662]

Aus dieser Konzeption heraus wird offenbar, daß Umweltanstöße, Stimuli nicht ohne weiteres das gesamte System durchlaufen, sondern vielfach gebrochen, transportiert, umgelenkt und aufbereitet werden. Bezogen auf Veränderungen im Unternehmen im Hinblick auf das interne Rechnungswesen wird deutlich, daß lokale Wirkungen zunächst möglich sind, jedoch durch andere Strukturbedingungen konterkarriert werden können. Entsprechend ist auch die Diskontinuität von Prozessen möglich. Im Rahmen einer postmodernen Analyse wird mit dem Aufzeigen kontingenter Wirkungsmöglichkeiten die Bedeutung von Machtkonstellationen unterstrichen.

---

[659] Vgl. Best, S.; Kellner, D. (1997), S. 195ff. sowie March, J. G. (1990), S. 9ff.
[660] Cilliers, P. (1998), S. 12.
[661] Vgl. Willke, H. (1996b), S. 34.
[662] Vgl. Willke, H. (1996b), S. 69.

In bezug auf die Analyse von Machtbeziehungen rekurrieren postmoderne Konzepte häufig auf die Werke von FOUCAULT,[663] in denen er die Disziplinierungsmethoden in Schulen, Gefängnissen und psychiatrischen Anstalten untersucht. Er entwirft einen Mikrokosmos von effektiven und effizienten Zwangs- und Kontrollmechanismen.[664]

Mit der bloßen Herausarbeitung der Machverhältnisse ist es jedoch noch nicht getan. Im Rahmen der genealogischen Analyse werden Entwicklungen und Fakten nicht als neutral bzw. 'naturgegeben' betrachtet, sondern als Ergebnisse der jeweiligen Machtkonstellationen interpretiert.[665] Fakten sind nicht wertneutral, sondern werden als Interpretationen, die Autorität erlangt haben, gesehen. Erkenntnis beruht nicht auf der Wiedergabe einer letztlich beliebigen Interpretation, sondern im Prozeß der Entstehung von Interpretationen. Entsprechend wird das Bekannte verfremdet, in neue Kontexte gesetzt, um dessen Potential voll auszuschöpfen. Ziel der Postmoderne ist nicht, nach Wahrheit zu suchen, sondern Ideen zu generieren.[666]

Im Rahmen einer postmodernen Konzeption, die auf lokale Wirkungen rekurriert, erlangen Sprachspiele als Diskursformen besondere Bedeutung, z.B. Beschreibungen und Befehle, deren Ablauf durch Regeln bestimmt wird. „A formal Systems consists of a number of tokens or symbols, like pieces in a game. These symbols can be combined into patterns by means of a set of rules which defines what is or is not permissible (e.g. the rules of chess). These rules are strictly formal, i.e. they conform to a precise logic. The configuration of the symbols at any specific moment constitutes a 'state' of the system."[667] Regeln führen dazu, daß bestimmte Sätze als Nachfolger eines Satzes wahrscheinlicher werden als andere. Sie werden durch Traditionen festgelegt und erlernt. [668] Die Postmoderne bezieht sich dabei auf das Phänomen, wonach sich teilbereichs-spezifische Kommunikationen von einem allgemein gesellschaftlichen Kommunikationsprozeß absondern und eigene Regelsysteme sowie eine Eigendynamik entwickeln.[669] Die zentrale Annahme des postmodernen Paradigmas liegt darin, daß Wahrheit nur lokal innerhalb eines Sprachspiels möglich ist.[670]

[663] Foucault, M. (1998) bzw. Foucault, M. (1980).
[664] Vgl. Foucault, M. (1998), S. 220ff. sowie die Ausführungen zum 'Panoptismus', S. 251ff.
[665] Vgl. Puxty, A. G. (1993), S. 111ff.
[666] Vgl. Loytard, J.-F. (1986), S. 173.
[667] Cilliers, P. (1998), S. 14.
[668] Vgl. Weick, E. (1996), S. 383.
[669] Vgl. Willke, H. (1996b), S. 59.
[670] Vgl. Loytard, J.-F. (1986), S. 128f.

2. Verhaltensannahmen

Die Verhaltensweisen des einzelnen entsprechen der Komplexität und Veränderbarkeit des gesellschaftlichen Lebens und sind durch Flexibilität und Vielgestaltigkeit gekennzeichnet. Der einzelne bewegt sich in ständig wechselnden sozialen Kreisen und je nach Situation werden entsprechende berufsmäßige, familiäre, geschlechtliche, parteipolitische, regionale, nationale, usw. Identitäten aktiviert bzw. unterdrückt. Aus postmoderner Perspektive sind diese Identitäten in komplexer Weise, d.h. komplementär, konkurrierend oder antagonistisch zu einer 'unio multiplex' miteinander verbunden, ohne daß die Vielfalt in einer Einheit aufginge. Entsprechend ist das Ertragen eines gewissen Maßes an Widersprüchlichkeit und an Unvereinbarkeit von Identitäten charakteristisch für die postmoderne Kondition. Das Konstante einer postmodernen Identität ist der kontinuierliche Wandel.[671]

Verhaltensweisen gestalten sich nicht als einfache Reaktionen auf Stimuli, wobei aus postmoderner Sicht der einzelne selbst darüber reflektiert, was von ihm als Stimulus akzeptiert wird.[672] Individuen sind als nicht-triviale Systeme zu verstehen, d.h. sie reagieren in komplexer Weise auf externe Stimuli. Aufgrund des Verständnisses der Identität des einzelnen als eine Art 'unio multiplex' werden nicht nur Verhaltensweisen eines Menschen induziert, sondern es besteht auch die Möglichkeit der Selbstveränderung.

3. Diskussion des postmodernen Paradigmas im Rahmen des Modells

Aus postmoderner Perspektive stellt der einzelne ein schwer faßbares, vielschichtiges Gebilde dar, das sich nicht erschöpfend durch ein starres Menschenbild erfassen läßt. Das komplexe Menschenbild sowie die Konzeption der/des 'Self-organizing (wo)man' verweisen auf die Wandlungsfähigkeit des einzelnen und sind mit der postmodernen Konzeption 'unio multiplex' kompatibel.

Die Annahme der Wandlungsfähigkeit des einzelnen führt sich in den Auffassungen über Unternehmen und Gesellschaften fort. Es wird von einer Vernetzung individueller, organisatorischer und gesellschaftlicher Bereiche ausgegangen, die zu der Herausbildung von globalen Strukturen führen. Diese Verbindungen sind jedoch durch unterschiedliche

[671] Vgl. Lützeler, P. M. (1998), S. 909f.
[672] Vgl. Willke, H. (1996b), S. 30.

Stärke, Redundanz und Veränderung gekennzeichnet, so daß ein Flechtwerk von unüberschaubaren Beziehungen sowie Parallelstrukturen entsteht, das durch lose und enge Kopplung in verschiedenen Bereichen geprägt ist.

Die Kombination aus lose und eng gekoppelten Systemen ermöglicht Freiheit und Zwang, Diffusion und Koordination, Improvisation und Regelhaftigkeit, die nicht im Sinne eines Dualismus zu diskutieren sind, sondern den Fortbestand eines Unternehmens sichern und Weiterentwicklungsmöglichkeiten bzw. Innovationen eröffnen.[673]

Postmoderne Züge weist die von MARCH diskutierte Kombination von 'Exploration' und 'Exploitation' auf. Dabei charakterisiert 'Exploration' Suchstrategien, Variation, Risikobereitschaft, Experimente, Spiel, Flexibilität, Entwicklungen bzw. Innovation und beschreibt damit grundlegende Veränderungsprozesse. 'Exploitation' verweist auf eine eher rationale, formale Ausrichtung an Effizienz, Produktion, Verbesserung, Entscheidung, Durchführung und kennzeichnet damit Kontinuität.[674]

Eine Balance von eng und lose gekoppelten Systemen, Routine- und Innovationsspielen, 'Exploitation' und 'Exploration', Kontinuität und Veränderung illustriert die postmoderne Auffassung hinsichtlich dieser Alternativen. Es gilt, sich nicht für eine Richtung zu entscheiden, sondern diese scheinbar widersprüchlichen Auffassungen miteinander zu verknüpfen.

Entsprechend weist die paradoxe Synthese von Stabilität und Veränderung postmoderne Züge auf. Die Forderung nach Beständigkeit und Wandel läßt sich beispielsweise durch eine Unterscheidung von Struktur und Prozeß bewältigen. Man kann Strukturen aufrecht erhalten und dabei Prozesse verändern, was sich auch nachfolgend auf die Strukturen auswirken kann, oder man kann Strukturen verändern und Prozesse beibehalten. Eine Orientierungslosigkeit – hervorgerufen durch die gleichzeitige Veränderung von Struktur und Prozeß – wird vermieden. Es bleiben Referenzpunkte trotz Veränderungen erkennbar. Durch die zeitliche Abfolge werden Stabilität und Veränderung vereinbar.[675]

Materielle Aspekte treten in postmodernen Konzeptionen in den Hintergrund, so daß die Ressourcenausstattung sowie monetäre Anreize zur Verhaltensbeeinflussung in postmodernen Konzeptionen nicht explizit berücksichtigt werden. Eine Unternehmenskultur aus postmoderner Sicht gestaltet sich paradox und uneinheitlich. Dabei bezieht sich die Ana-

[673] Vgl. Hanft, A. (1996), S. 154.
[674] Vgl. March, J. G. (1991), S. 71ff.
[675] Vgl. Willke, H. (1996b), S. 80.

lyse nicht auf in sich geschlossene Einheiten, sondern auf Orte der 'Intertextualität', die sich und andere definieren. Aufgrund verschiedener Interpretationsauffassungen und aufgrund der Supplementarität der kulturellen Symbole stellt sich die allgemeine Erlangung von kongruenten Bedeutungen zwischen Organisationsmitgliedern (shared meanings) als Illusion dar. Lediglich innerhalb eines Sprachspiels, solange dies gültig ist und ein Aufschub der 'differance' wirkt, können gemeinsame Werte entstehen.[676] Die Sozialisation kann in postmoderner Hinsicht als ein durch Macht strukturierter Diskurs interpretiert werden, mittels dessen Lernprozesse ausgelöst und Wissen gewonnen wird. Dieser Diskurs bestimmt den Kontext des Lernens und strukturiert die Möglichkeiten des Verstehens und der Generierung von Neuem. Damit werden Gründe, Probleme, Motive, Folgen, Erkenntnisse und Verfahren erörtert und die Wahrscheinlichkeit ihrer Reproduktion erhöht.[677]

Das postmoderne Paradigma konzentriert sich insbesondere auf soziale und kulturelle Bereiche bzw. in deren Wirkungskreis auch auf politische Aspekte.[678] Beispielsweise wird die Art und Weise der Entstehung von Normen und Legitimationen analysiert und damit auch Machtaspekte.[679] Hierbei steht nicht die ursprüngliche, direkte Machtwirkung im Mittelpunkt, sondern die symbolische, derivative Form der Machtausübung.

Im Rahmen des internen Rechnungswesens rekurriert ein postmoderner Entwurf beispielsweise nicht auf die technisch-aufgabenorientierte Konzeption der Kostenrechnung, sondern stellt deren Verwendung als Zwangs- und Kontrollinstrument heraus. „Der Disziplinarblick muß die Instanzen der Disziplin streuen, um ihre Produktivität zu erhöhen. Er muß die Überwachung aufgliedern und funktionstüchtig machen. Das ist das Problem der großen Werkstätten und Fabriken, in denen sich ein neuer Typ von Überwachung entwickelt. Diese Überwachung unterscheidet sich von derjenigen [...], die 'von außen' ausgeübt wurde, d.h. von Inspektoren, die mit der Durchsetzung der Reglements beauftragt waren. Nunmehr geht es um eine innere, intensive, stetige Kontrolle, die den gesamten Arbeitsprozeß durchzieht und sich nicht allein auf die Produktion bezieht [...], sondern die Tätigkeit der Menschen, ihre Geschicklichkeit, ihre Gewandtheit, ihre Behendigkeit, ihren Eifer, ihr Verhalten erfaßt.“[680]

Diese Bedeutung der Macht reflektiert sich auch in der englischsprachigen Literatur zum Rechnungswesen: „A recent survey of writers quoted found him [FOUCAULT] to be, for

---

676 Vgl. Linstead, S. (1993), S. 60.
677 Vgl. Linstead, S. (1993), S. 63.
678 Weik, E. (1996), S. 392.
679 Vgl. Fletcher, J. K. (1992), S. 31ff.
680 Foucault, M. (1998), S. 225.

the two years that were analysed, the ninth most frequently cited author in accounting literature.“[681]

Wissen und Macht werden als zwei Seiten derselben Medaille betrachtet.[682] Die Integration von neuem Wissen sowie die Nutzbarmachung von Wissen in Organisationen müssen vor dem Hintergrund institutionell verankerter Macht- und Einflußstrukturen gesehen werden. Die Wirkungsweise symbolischer, machtbasierter Steuerungsmedien entzieht sich Verhandlungsprozessen, solange die Akteure Macht im Sinne von implizitem Wissen in ihren kognitiven Strukturen verankert haben.[683]

Wissen selbst gestaltet sich als ‘nomadisches Denken’ im Sinne einer Grenzüberschreitung. Denken wird tendenziell ironisch, antiessentialistisch, antifundamentalistisch charakterisiert. Es ist auf neue Erkenntnisse aus, unterminiert traditionelle, hierarchische Machtstrukturen, dekonstruiert etablierte Bewußtseinslagen, stellt das Transitorische, kulturelle Vielfalt und Hybridität heraus. Alles angeblich Reine, Genuine und Authentische erscheint aus dieser Perspektive suspekt.[684]

Aus postmoderner Perspektive gestalten sich die Aufgaben des internen Rechnungswesens paradox. Einerseits stellt das interne Rechnungswesen ein Informations- und Kontrollinstrument in Verbindung mit enger Kopplung dar, das der effizienten Bewältigung von Routineaufgaben, sowie der Sicherung der Stabilität dient. Andererseits kann das interne Rechnungswesen in Verbindung mit loser Kopplung, welche Eigenständigkeit, Identität und Freiräume bestimmter Bereiche unterstützen, womit Flexibilität und Innovation gefördert werden, d.h. das interne Rechnungswesen dient der Freisetzung des kreativen Potentials der Mitarbeiter.

Die Denkhaltung des postmodernen Paradigmas läßt sich in der Beurteilung von ‘Slack’ im Zusammenhang von loser Koppelung und Netzwerkstrukturen präzisieren. Die Existenz von Slack, Strukturredundanzen und loser Koppelung stellen nicht notwendigerweise eine Verschwendung von Ressourcen im Sinne der Argumentation der Principal-Agent Ansätze[685] dar. Die Vorstellung, daß der Spartenmanager Slack eigennützig verwendet und demnach dem Gesamtunternehmen Nutzen entzogen wird, beruht auf den Annahmen der Principal-Agent Theorie, die von opportunistischen Verhaltensweisen ausgeht.

---

681 Puxty, A. G. (1993), S. 109.
682 Vgl. Foucault, M. (1980).
683 Vgl. Hanft, A. (1996), S. 156.
684 Vgl. Lützeler, P. M. (1998), S. 914.
685 Vgl. Seite 169ff.

Zur Beurteilung von 'Slack' kommt es faktisch jedoch auf die Nutzung dieser Überschußressourcen an. Werden sie – gemessen an den organisationalen Zielen – zweckentfremdet oder liegen sie brach, so sind diese Überschußreserven negativ einzuschätzen. Wird Slack als Potential zur Bearbeitung vernachlässigter oder zukünftiger Aufgaben eingesetzt, so ist dies durchaus positiv zu beurteilen. Im positiven Sinne ist 'Slack' eine notwendige Voraussetzung für die Fehlertoleranz komplexer Systeme, für Flexibilität, Innovationen und Veränderungen. [686] „[Es] ist zu befürchten, daß durch das [...] Ausmerzen ungeplant entstandener Überschußressourcen (z.B. mittels Gemeinkostenwertanalyse, [...]) Unternehmungen in eine gefährliche Inflexibilität und Krisenanfälligkeit getrieben werden. Die vordergründig erzielten Wirtschaftlichkeitsgewinne einer schlanken, abgespeckten Organisation stehen unter Umständen in keiner Relation zu den nur schwer quantifizierbaren Verlusten an Flexibilität und Kreativität, an Fähigkeiten der Wahrnehmung kurzfristig auftretender Chancen, der Abwehr von krisenhaften Herausforderungen, kurz an organisatorischem Wachstumspotential."[687]

Während vor allem das traditionelle Paradigma sowie Principal-Agent Ansätze zum internen Rechnungswesen das Auftreten von Slack als Ressourcenverschwendung betrachten, werden in 'postmodernen' Ansätzen Slackressourcen und Netzwerkstrukturen auch als wichtige Voraussetzung zur Bewältigung von Paradoxien und von Nicht-Routineaufgaben gesehen.

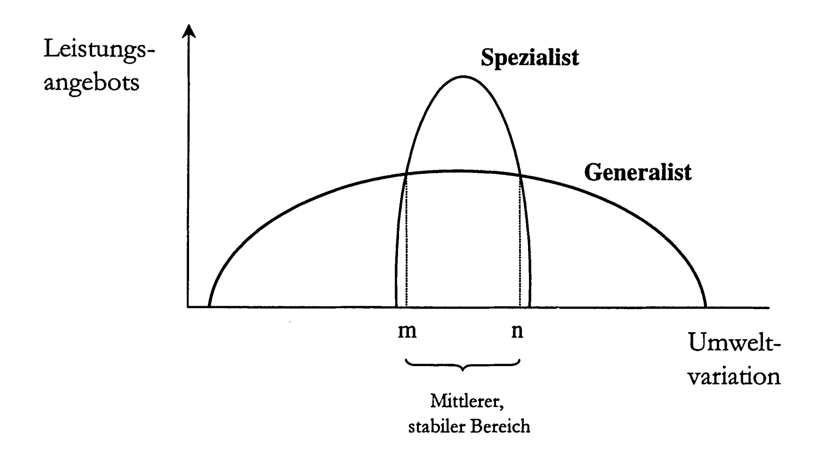
Ein möglicher Ansatz zur Integration der konfligierenden Meinungen besteht darin, ein optimales 'Slackniveau' anzustreben. Die Auffassung, daß weder zuviel Slack aufgrund von beispielsweise Leerkosten, noch zuwenig Slack angesichts des Verlusts an Flexibilität und Innovationsfähigkeit betriebswirtschaftlich sinnvoll ist und demnach ein Optimum an Slackressourcen angestrebt werden soll, erscheint jedoch in der Praxis kaum umsetzbar. Zum einen liegt es an der mangelnden Quantifizierbarkeit der positiven Wirkungen von Slack[688] und zum andern an den aus postmoderner Sicht fehlenden allgemeingültigen Maßstäben, anhand derer Optimalitätsbedingungen formuliert werden könnten. Aus postmoderner Sicht lassen sich jedoch situationsspezifische Sprachspiele formulieren, die als Referenzgrundlage zur Beurteilung von Slack dienen können.

Anhand der populationsökologischen Diskussion von HANNAN/ FREEMAN[689] über die Vorteilhaftigkeit von Generalisten und Spezialisten in bestimmten Umweltsituationen

[686] Vgl. Staehle, W. H. (1991), S. 315.
[687] Staehle, W. H. (1991), S. 315.
[688] Vgl. Staehle, W. H. (1991), S. 340.
[689] Hannan, M. T.; Freeman, J. (1977).

läßt sich die Bedeutung von 'Slack' herausarbeiten. Danach sind Spezialisten den Generalisten, die Slack vorhalten, nur in relativ stabilen und sicheren Umwelten überlegen.


Abb. 30: Dominierende Felder für Spezialisten (streamlined) und Generalisten (slack)



Quelle: In Anlehnung an HANNAN, M. T.; FREEMAN, J. (1977), S. 947

Solange sich die Umweltvariation im Intervall [m,n], welches relativ stabile Umweltsituationen kennzeichnet, bewegt, sind die Spezialisten den Generalisten überlegen. Operiert ein Unternehmen auf relativ stabilen Märkten und beherrscht es den Leistungserstellungsprozeß vollständig, so können Slackressourcen nicht marktspezifisch genutzt werden. In diesem Kontext ist 'Slack' in Budgets negativ zu bewerten. Bei relativ turbulenten Umweltsituationen fördert 'Slack' die Flexibilität, Anpassungsfähigkeit und Innovationsfähigkeit. Entsprechend bedeutsam sind Slackressourcen einzustufen.

Die postmoderne Perspektive führt zu einer Ablösung des Denkens in 'entweder–oder' Kategorien.[690] „When dealing with complex phenomena, no single method will yield the whole truth. Approaching a complex system playfully allows for different avenues of advance, different viewpoints, and, perhaps, a better understanding of its characteristics."[691]

[690] Vgl. Staehle, W. H. (1991), S. 342.
[691] Cilliers, P. (1998), S. 23.

Für das 'Behavioral Accounting' bedeutet dies, daß geeignete Kombinationen von Persönlichkeits-, Kontext- und Strukturbedingungen, sowie entsprechende Steuerungsmedien gesucht werden müssen, mit denen sich die gewünschten Zielzustände am ehesten erreichen lassen. Der knappe Abriß über die Postmoderne zeigt, um es mit einem Zitat von WELSCH auszudrücken: „Man muß nicht auf den Ausdruck, sondern auf die Sache achten."[692] Die Bezeichnung 'Postmoderne' verweist auf eine Bestimmungskrise, in der eine alte Signatur nicht mehr greift und eine neue noch nicht eindeutig etabliert ist. Der Terminus 'Postmoderne' hat Signalfunktion.[693] Im Zusammenhang mit dem internen Rechnungswesen stellt die Postmoderne heraus, daß es kaum einen 'eindimensionalen Zugang' zu der komplexen Materie des 'Behavioral Accounting' geben kann.

---

[692] Welsch, W. (1987), S. 319.
[693] Vgl. Welsch, W. (1987), S. 319.

VII. Zusammenfassung

Die Untersuchung zielte darauf ab, das Bewußtsein für verhaltenstheoretische Aspekte im Rahmen des internen Rechnungswesens zu schärfen, Möglichkeiten und Grenzen der Verhaltenssteuerung innerhalb der jeweiligen Paradigmata aufzuzeigen und eine verhaltensorientierte Neuorientierung des internen Rechnungswesens aus paradigmenübergreifender Perspektive zu ermöglichen. Damit kann einerseits die vorwiegend technisch-aufgabenbezogene Diskussion des internen Rechnungswesens um die Verhaltensdimension erweitert werden. Andererseits werden der Praxis Leitlinien zur Berücksichtigung von Verhaltensaspekten bei bestehenden und neu zu konzipierenden Instrumenten und Systemen des 'Management Accounting' an die Hand gegeben.

Die vorgestellten Ansätze verdeutlichen, daß der komplexe Bereich des 'Behavioral Accounting' von verschiedenen Seiten, unter Berücksichtigung verschiedener Aspekte, mit sich ergänzenden und auch miteinander konkurrierenden Methoden und theoretischen Modellen angegangen werden muß. Die eingangs angesprochene Problematik der Komplexität von Personen und Kontexten zwang zur Betrachtung der Verhaltensaspekte des 'Management Accounting' auf einem höheren Abstraktionsgrad, so daß Verhaltensmuster und Klassifikationen des Handlungsraumes angeboten werden, die einen entsprechend heuristischen Charakter – wie die meisten auf dem Gebiet der Verhaltenswissenschaftlichen Forschung – aufweisen.

Friedrich von HAYEK hat im Hinblick auf die Erfassung von komplexen Phänomenen angemerkt, daß in komplexen Zusammenhängen die Erkenntnis und Voraussage von Details dem Menschen nicht mehr möglich ist, sondern nur noch 'Mustererkenntnis' und 'Mustervoraussage'.[694] Mit der Entwicklung des Modells zum 'Behavioral Accounting' und dessen Anwendung auf verschiedenen Paradigmata wurden die paradigmenspezifischen 'Muster' zum 'Behavioral Accounting' herausgearbeitet und in Bezug zueinander gesetzt. In nachfolgender Übersicht sind diese 'Muster' zusammengestellt.

---

[694] Vgl. von Hayek, F. A. (1972), S. 15ff.

Abb. 31: Gegenüberstellung der Perspektiven und Ergebnisse der Analyse der Paradigmata zum 'Behavioral Accounting'

	Lehrbuchdarstellung	Principal-Agent Theorie	Symbolischer Interaktionismus	Radikal Kritische Theorie	Postmoderne
Perspektive des internen Rechnungswesens	'Neutrale' bzw. organisationale Perspektive	Principal- (Eigner-) orientierte Perspektive	Managerperspektive	Arbeiterperspektive	Pluralität der Perspektiven
Zentrales Problem	Technisch- aufgabenorientierte Faktorkombination	Asymmetrische Informationsbeziehungen bei Zieldivergenzen	Soziale Beziehungen; Kontingenz sozialer Realität	Asymmetrische Verfügungsgewalt über Produktionsmittel	Management von Para-doxien, bspw. von loser Koppelung und Kohärenz
Wesen des 'Behavioral Accounting'	Informationsinstrument zur zahlenmäßige Abbildung des Leistungserstellungsprozesses (Entscheidungsorientierung)	Informationsinstrument zur Verhaltenssteuerung; Maßstab zur Feststellung der Grades der Vertragserfüllung	Symbolsystem zur Herstellung von sozialer Realität.	'Control'-Instrument zur Kontrolle und Steuerung des Transformationsprozesses von Arbeitsvermögen in Arbeitsleistung	Gestaltungsinstrument; 'Control-' und Informationsaspekte nachrangig
Bedeutung der Verhaltenssteuerung	Sicherstellen der Kongruenz von organisationalen und individuellen Zielvorstellungen	Beeinflussung fremder Entscheidungen	Einwirkung auf das Verhalten insbesondere durch die Gestaltung von Kontexten	Einwirken auf das Verhalten durch ausüben von offener/verdeckter Macht	Induzierung von Innovationsverhalten
Sphäre des Behavioral Accounting	Mesoebene	Mikroebene bzw. Schnittstelle Mikroebene /Mesoebene	Mesoebene, nachrangig Mikroebene/Makroebene	Makroebene/Mesoebene/ Mikroebene	Makro-/Meso-/Mikroebene im Spannungsfeld zu globa-len Strukturen und Prozessen
Zugrunde gelegtes Menschenbild	Der rational-ökonomische Mensch, Theorie X	Der rational-ökonomische Mensch, Theorie X	Das Organisationsmitglied als eigenständiges Individuum, Theorie Y, der soziale Mensch bzw. der komplexe Mensch	Der rational-ökonomische Mensch bzw. Theorie X aus Eignerperspektive. Aus Arbeiterperspektive das Bild des sich selbst verwirklichenden Menschen, Theorie Y, endogene Konstitution des Menschenbildes, komplexer Mensch	Der komplexe Mensch, Self-organizing (wo)man
Bedeutung von Ressourcen, Politik, Sozialisation und Kultur	Sicherstellen einer effizienten Ressourcenallokation zur Erreichung der vorgegebenen Unternehmens-	Die Motivation zielt auf die materielle Ressourcenausstattung ab. Ziele, sowie der Einfluß der Kultur und	Kultur und Sozialisation sind die dominanten Einflußgößen. Die in ihnen verwurzelten Symbol-	Ungleiche Bedeutung der Human- und Kapitalressourcen führen zu asymmetrischen Machtstruktu-	Die Ressourcenausstattung und Ziele werden nur indi-rekt über Machtphänomene berücksichtigt. Die Kultur

	ziele. Kultur und Sozialisation unterstützen die Anpassung des einzelnen an die Zielvorstellungen des Unternehmens	Sozialisation auf die Zielbildung werden als exogene Größen betrachtet	systeme gestalten die soziale Realität. Ziele und die entsprechende Ressourcenallokation beruhen auf der wahrgenommenen Realität	ren und wirken sich auf die gesellschaftlichen Gegebenheiten aus. Die Politik unterstützt die Reproduktion der Ungleichheit, wobei die Sozialisation und Kultur der Verschleierung der Gegebenheiten und damit der Erhaltung des kapitalistischen Systems dienen	kann nur regional und zeit-lich begrenzte Normenübereinstimmung und 'shared meanings' herbeiführen. Die Sozialisation im Sinne eines Diskurses unterstützt die Wahrscheinlichkeit einer Reproduktion der Verhältnisse, dient jedoch vorwiegend der Generierung von Wissen und von innovativem Verhalten
Primäre Steuerungsstrukturen	Hierarchie	Dyadische Beziehungen	Multiple Strukturen	Hierarchie	Netzwerkstrukturen von lose und eng gekoppelten Einheiten
Primäre Steuerungsmedien	Macht	Monetäre Anreize	Symbole/Wissen	Macht	Symbole/Wissen
Ziele des 'Behavioral Accounting'	Sicherstellung der optimalen Ressourcenallokation und effizienten Leistungserstellung durch optimale technisch-aufgabenbezogene Gestaltung des Leistungserstellungsprozesses	Sicherstellen der optimalen Ressourcenallokation und effizienten Leistungser-stellung durch optimale Gestaltung der Verträge	Unterstützung des Prozesses der Unterneh-mensführung durch best-mögliche Gestaltung der sozialen Realität im Unter-nehmen, vorwiegend durch die Gestaltung (hinsichtlich Information, Kommunikation, Know How, Strategie) des Leistungserstellungsprozesses	Sicherstellen der optimalen Transformation von Arbeitsvermögen in Arbeitsleistung durch 'Control-Strategien. Technische Effizienzgesichtspunkte werden diesem Ziel untergeordnet	Sicherstellen der optimalen Freisetzung des Potentials der Mitarbeiter
Interpretation von 'abweichendem Verhalten'	Dysfunktional	Opportunistisch	Fehlinterpretation der sozialen Gegebenheiten (Symbole)	Ausdruck des unauflösbaren Konflikts zwischen Arbeit und Kapital	Positives abweichendes Verhalten als Innovationsverhalten; negatives abweichendes Verhalten ist wenig problematisch aufgrund kurzer Feedbackschleifen und aufgrund von 'Slack'

Zur Illustration der Verhaltensannahmen der verschiedenen Paradigmata soll nochmals der Ansatz von ANTLE/EPPEN[695] als Ausgangsbasis dienen. Zunächst wird das Beispiel für das strukturell-funktionalistische Paradigama – den Principal Agent Ansatz – dargelegt und anschließend aus der Sicht des traditionellen, subjektiv-interpretativen, radikal kritischen und postmodernen Paradigmas interpretiert.

Gegeben sei eine Sparte, deren Investitionsvolumen festzusetzen ist. Die erforderlichen Finanzmittel werden von der Zentrale bereitgestellt, die keine Finanzbeschränkungen zu beachten hat. Demnach kann die Sparte unbeschränkt Finanzmittel zum Zinssatz i erhalten. Aufgrund von z.B. Absatzbeschränkungen ist jedoch der in der Sparte maximal erzielbare Zahlungsüberschuß am Periodenende auf den Betrag $\overline{x}$ beschränkt. Dabei kann die Rendite, der *ROI* der Sparte variieren. Es mögen $\overline{\theta} = 1,\ldots,\Theta$ denkbare Zustände für den *ROI* existieren, wobei der *ROI* für jeden Zustand unabhängig vom Investitionsvolumen ist. Für den Zahlungsüberschuß am Periodenende gilt demnach bei Vorliegen des Zustands θ:

$$x_\theta(I_\theta) = I_\theta \cdot (1+ROI_\theta) \qquad (x_\theta(I_\theta) \leq \overline{x})$$

Angenommen, die Zentrale kennt den konkret vorliegenden Zustand θ. Eine Investition ist genau dann lohnend, wenn $ROI_\theta \geq i$. Dann wird in maximal zulässigem Umfang investiert:

$$I_\theta = \frac{\overline{x}}{1+ROI_\theta} > 0 \text{ falls } ROI_\theta \geq i$$

Ordnet man die Zustände θ derart, daß ein höherer Index auch mit einem höheren *ROI* verknüpft ist, und unterstellt man, es gäbe einen Zustand $\overline{\theta}$, dessen Rendite gerade den Kapitalkosten i gleicht ($ROI_{\overline{\theta}} = i$), dann ergibt sich für die optimalen Investitionsvolumina folgende Relation:

$$I_\theta = 0 \;\forall\, \theta < \overline{\theta}$$

$$I_\theta > I_{\theta+1} \qquad \forall\, \theta \geq \overline{\theta}$$

Nun kennt aber nur der Spartenmanager den Zustand θ, die Zentrale hat nur mehr Vorstellungen über die Wahrscheinlichkeit, mit der einzelne Renditen eintreten können. Folgende Werte seien gegeben:

$\overline{x} = 1.380 \quad ROI_\theta = 0,15 \quad i = 0,1$

[695] Antle, R.; Eppen, G. D. (1985).

Daraus ergäbe sich ein optimales Investitionsvolumen von $I_\theta = 1.200$. Angenommen, der Manager hat auch hier nichtpekunäre Interessen in Form von Slackpräferenzen, d.h., sollte er überschüssige Finanzmittel erhalten, könnte er diese Mittel investieren, um eigene Bedürfnisse zu befriedigen. Falls die Zentrale nicht beobachten kann, wie die der Sparte zugeteilten Mittel konkret investiert werden, besteht für den Spartenmanager eine einfache Möglichkeit 'Slack' zu erhalten: Er berichtet der Zentrale nicht den tatsächlich vorliegenden *ROI* von *15%*, sondern gibt einen etwaigen kritischen *ROI* von *10%* ('Hurdlerate') an, d.h. er behauptet, daß der Zustand $\bar{\theta}$ vorläge. Entspricht die Zentrale diesem Bericht, so stellt sie nicht Mittel in Höhe von *1.200* sondern von *1.254,55* bereit. Der Spartenmanager investiert davon *1.200* 'produktiv', so daß am Periodenende der maximale Überschuß von *1.380* erreicht wird. Den verbleibenden Betrag von *54,55* kann der Spartenmanager dann für eigene Zwecke verwenden.

Dieses Beispiel verdeutlicht die Verhaltensannahmen ökonomischer Modelle, die vom rational-ökonomischen Menschenbild geprägt sind. Insbesondere ist von opportunistischem Verhalten des Spartenmangers auszugehen, d.h. im vorliegenden Fall die Verwendung des 'Slacks' durch den Spartenmanager für eigene Interessen.

Aus Sicht der Lehrbuchdarstellung kann einerseits mit Hilfe der Organisationsgestaltung und mit Instrumenten der Personalführung auf die Mitarbeiter eingewirkt werden, um die Zielkongruenz zwischen Zentrale und Spartenmanager sicherzustellen. Andererseits erlaubt der Einsatz von Kontrollmechanismen, dem Informationsvorsprung des Spartenmanagers zu entgegen. Entsprechend ist bei vollkommener Wirkung eines dieser Instrumente die Voraussetzung für die Verhaltensrelevanz nach Principal-Agent Auffassung nicht mehr gegeben.[696] Es ist dann davon auszugehen, daß der Spartenmanager bei Vorliegen des ROI von 15% diesen auch an die Zentrale berichtet. Dementsprechend ist kein Slack zu erwarten; sei es aufgrund von Zielkongruenz oder aufgrund der Kontrollwirkungen. Gleichzeitig sind für die Bewertung des Ergebnisses die Kosten für die Herstellung der Zielkongruenz bzw. die Kontrollkosten zu berücksichtigen. Übersteigen diese, der betrachteten Situation zurechenbare Kosten den Betrag von 54,55 unter der Annahme, daß ansonsten ein Spartenmanager nur 10% ROI berichten würde, so wäre es sinnvoller, anstelle von organisatorischen Maßnahmen bzw. anstelle von Kontrollmaßnahmen Slackverluste hinzunehmen.

Aus der Perspektive des subjektiv-interpretativen Paradigmas läßt sich das Principal-Agent Modell anhand der Kriterien „Beherrschung des Leistungserstellungsprozesses" und

[696] Vgl. Seite 165.

„Operationalität bzw. Akzeptanz der Zielvorstellungen“ bewerten. Werden die Leistungserstellungsprozesse in der Sparte vollkommen beherrscht und sind die Ziele auch eindeutig formuliert, so ist aufgrund der Gestaltung der sozialen Realität und der Zugrundelegung des Menschenbildes, das sich durch die Theorie Y beschreiben läßt, davon auszugehen, daß der Spartenmanager den vorliegenden ROI von 15% an die Zentrale berichtet. Folglich kann angenommen werden, daß kein Slack auftritt, wobei die Kosten zur Gestaltung der sozialen Realität berücksichtigt werden müssen. Tendenziell kann unterstellt werden, daß aufgrund des zugrunde gelegten Menschenbildes diese Kosten im Vergleich zum traditionellen Paradigma geringer ausfallen. Wird von der Zentrale ein ROI von 15% angestrebt, jedoch kann die Sparte aufgrund der Beherrschung der Leistungserstellungsprozesse derzeit nur einen ROI von 10% realisieren, so wird der Spartenmanager Lernprozesse initiieren, um baldmöglichst den geforderten ROI von 15% zu erreichen. Werden die Leistungserstellungsprozesse in der Sparte vollständig beherrscht, jedoch die Zentrale kann aufgrund ihres Informationsstandes keine eindeutige ROI-Vorgabe formulieren, so wird der Spartenmanager Kommunikationsprozesse zwischen Zentrale und Sparte initiieren und den maximal erreichbaren ROI abschätzen. Aufgrund des Menschenbildes ist im Gegensatz zu Principal-Agent Annahmen nicht davon auszugehen, daß sich der Spartenmanager opportunistisch verhält. Entsprechend ist in der Welt des symbolischen Interaktionismus in dieser Situation auch kein Slack zu erwarten. Ist der Grad der Beherrschung der Leistungserstellungsprozesse in der Sparte gering und die Zielvorgabe der Zentrale wenig operational, so ist im Rahmen des symbolischen Interaktionismus anzunehmen, daß der Spartenmanager Eigeninitiative zeigt und Ideen entwickelt, die letztendlich aufgrund von Kommunikations- und Lernprozessen zu realistischen Einschätzungen hinsichtlich des Leistungsvermögens der Sparte führen und demnach zur Berichterstattung eines maximalen ROI an die Zentrale.

Aus radikal kritischer Perspektive ist die vorgenannte interaktionistische Vorstellung als idealtypisch zu bewerten. Aufgrund der gesellschaftlichen Gegebenheiten ist nach radikal kritischer Auffassung jedoch von einem unauflösbaren Konflikt zwischen Arbeit und Kapital auszugehen, so daß opportunistische Verhaltensweisen des Spartenmanagers anzunehmen sind. Aufgrund des Designs des Principal-Agent Modells ist aus radikaler Perspektive maximaler Slack, d.h. im Beispiel in Höhe von 54,55 zu erwarten. Gleichzeitig signalisiert Slack, daß die von der Zentrale eingesetzten Control-Instrumente zur Kontrolle und Steuerung der Transformation von Arbeitsvermögen in Arbeitsleistung nicht ausreichend wirksam sind. Entsprechend sind im Rahmen des radikal-kritischen Paradigmas bei der Bewertung des Ergebnisses aus der Sicht der Zentrale noch die Kosten der ineffektiven Steuerung und Kontrolle mit zu berücksichtigen.

Unterstellt man das Menschenbild „self-organizing (wo)man“ und betrachtet man die Stabilität der Umwelt, in der die Sparte agiert als wesentlichen Einflußfaktor, so läßt sich aus postmoderner Perspektive das Beispiel von ANTLE/EPPEN wie folgt interpretieren. Ist das Umfeld der Sparte relativ stabil, so ist damit zu rechnen, daß der Spartenmanager den maximal erreichbaren ROI in Höhe von 15% an die Zentrale berichtet. Entsprechend dürfte kein Slack auftreten bzw. Slack wäre in dieser Situation negativ zu beurteilen. Je nach Grad der Variabilität der Umwelt wird der Spartenmanager einen ROI an die Zentrale mitteilen, der es seiner Sparte erlaubt, den zur Anpassung an die variierenden Umweltzusände benötigten Slack als „Flexibilitätsslack“ aufzubauen. Es ist nicht davon auszugehen, daß der Spartenmanger aus opportunistischen Erwägungen heraus versucht, den maximal möglichen Slack zu erreichen. Folglich kann angenommen werden, daß Slack für Zwecke der Organisation und nicht für Eigeninteressen des Spartenmanagers eingesetzt wird. Entsprechend den Parametern des Principal-Agent Modells kann aus postmoderner Perspektive im vorliegenden Beispiel Slack zwischen 0 und 54,55 auftreten. Die Bewertung des Slacks ist im Zusammenhang mit der Variabilität der Umwelt und der Notwendigkeit zur Selbstorganisation des Spartenmanagers zu betrachten und kann nicht einfach negativ, da auf opportunistische Verhaltensweisen des Spartenmangers zurückzuführen, beurteilt werden.

Abb. 32: Gegenüberstellung der Ergebnisse der Beurteilung von Slack aus der Perspektive der Paradigmata zum 'Behavioral Accounting' basierend auf dem Beispiel von ANTLE/EPPEN

	Lehrbuchdarstellung	**Principal-Agent Theorie**	**Symbolischer Interaktionismus**	**Radikal Kritische Theorie**	**Postmoderne**
Möglichkeit des Auftretens von Slack	ja	ja	ja	ja	ja
Erwartungswert des Slacks	0 (kein Slack)	Maximaler Slack i.H.v. 54,55	0 (kein Slack)	Maximaler Slack i.H.v. 54,55	Slack im Bereich von 0 - 54,55
Ursache des Slacks	Versagen der Instrumente zur Erreichung der Zielkongruenz zwischen Sparte und Zentrale; Versagen von Kontrollmechanismen; Eigeninteresse des Spartenmangers	Versagen der vertraglich fixierten Anreizmechanismen bzw. unzureichend spezifizierter Vertrag; Eigenintereresse/ Opportunismus des Spartenmangers	Fehlinterpretation der sozialen Realität zwischen Zentrale und Sparte	Opportunistisches Verhalten des Spartenmangers aufgrund eines unauflöslichen Konflikts zwischen Sparte und Zentrale; Versagen der Steuerungs- und Kontrollmechanismen	Slack als Notwendigkeit zur Anpassung an variierende Umweltzustände, sog. "Flexibilitätsslack"
Zu berücksichtigende Kosten	Kosten der Sicherstellung der Zielkongruenz zwischen Sparte und Zentrale; Kontollkosten	Kosten der Vertragsgestaltung und der Anreizmechanismen	Kosten der Gestaltung der sozialen Realität zwischen Zentrale und Sparte	Kosten der Steuerung und Kontrolle der Sparte	Kosten der Gestaltung der Organisation zur Erreichung von effektiver und effizienter Selbstorganisation der Sparte
Bewertung von Slack aus der Perspektive der Zentrale	negativ	negativ	negativ	negativ	i.d.R. positiv, d.h. notwendig zur Sicherstellung der Selbstorganisation/ Flexibilität

Schlußbetrachtung

„Sechs blinde Männer stoßen auf einen Elefanten. Der eine faßt den Stoßzahn und meint, die Form des Elefanten müßte die eines Speeres sein. Ein anderer ertastet den Elefanten von der Seite und behauptet, er gleiche eher einer Mauer. Der dritte fühlt ein Bein und verkündet, der Elefant habe große Ähnlichkeit mit einem Baum. Der vierte ergreift den Rüssel und ist der Ansicht, der Elefant gleiche einer Schlange. Der fünfte faßt ein Ohr und vergleicht den Elefanten mit einem Fächer; und der sechste, welcher den Schwanz erwischte, widerspricht und meint, der Elefant sei eher so etwas wie ein dickes Seil."[697]

Mit der Anwendung des Modells auf die verschiedenen Paradigmata wurden verschiedene Perspektiven zur Beurteilung der Verhaltensaspekte des internen Rechnungswesens aufgezeigt. Die paradigmaübergreifende Perspektive erlaubt eine Erweiterung des Problemverständnisses und trägt zur Annäherung an ein 'Gesamtbild' des facettenreichen Forschungsgebiets 'Behavioral Accounting' bei.

Mit der Diskussion verschiedener Positionen zu paradigmaübergreifenden Forschungsansätzen schließt die Arbeit.

---

[697] Kieser, A. (1993), S. 1.

I. Schlußbemerkung

Die Bewertung der Ergebnisse der Gegenüberstellung der verschiedenen Paradigmata im Hinblick auf die Verhaltensaspekte des internen Rechnungswesens kann auf die in den Organisationswissenschaften geführte Paradigmadiskussion rekurrieren. Mit der Gegenüberstellung der verschiedenen Annahmen, Perspektiven und Charakteristika hinsichtlich der Verhaltensaspekte des internen Rechnungswesens wurden anhand des entwickelten Modells die Verhaltenshypothesen strukturiert. Darüber hinaus wurde das Problemverständnis hinsichtlich der Verhaltensaspekte des internen Rechnungswesens analysiert sowie Möglichkeiten und Grenzen einer Verhaltenssteuerung im Rahmen der jeweiligen Paradigmata erörtert.

Es stellt sich die Frage, welche Schlußfolgerung für das interne Rechnungswesen daraus gezogen werden können. Hierzu wird nochmals auf die Inkommensurabilitätshypothese eingegangen, in deren strengen Form Theorien nicht mehr generell begründet werden können, sondern von den Rationalitätsstandards ihrer jeweiligen Paradigmata abhängen.[698]

„Eine solche Situation [...] ist nicht nur für den Theoretiker, sondern auch für den Praktiker äußerst mißlich. Wenn zur Bearbeitung eines Problems verschiedene Theorien beanspruchen, eine Orientierung zu geben, die aus ihnen abgeleiteten Handlungsempfehlungen jedoch widersprüchlich sind, dann fragt sich der Anwender zurecht nach einer Grundlage, die eine rationale Entscheidung zwischen den konkurrierenden Theorien erlauben könnte. Wenn aber ein solcher Objektivitätsmaßstab nicht vorhanden ist, dann muß die Auswahl, sofern sie aufgrund des Handlungsdruckes getroffen werden muß, willkürlich und ohne begründete theoretische Stützung sein. An dieser Handlungsnot erweist sich die ganze praktische Relevanz des Inkommensurabilitätsproblems."[699]

SCHERER skizziert die verschiedenen Positionen in der Diskussion dieses Problems anhand von fünf Gruppierungen.[700]

---

[698] Vgl. Scherer, A. G. (1999), S. 19.
[699] Scherer, A. G. (1999), S. 20.
[700] Vgl. Scherer, A. G. (1999), S. 20ff.

1. Isolationismus

Die Vertreter des 'Isolationismus' vertreten die Auffassung, daß der Pluralismus verschiedener Paradigmata nicht überwunden werden darf, da sonst die intellektuelle Freiheit ungerechtfertigt eingeschränkt wird. Sie stützen sich dabei auf die strenge Form der Inkommensurabilitätshypothese, wonach sich Theorien innerparadigmatisch begründen lassen und an diesen Regeln orientieren müssen. Damit wird gleichzeitig die Möglichkeit der rationalen Einigung zwischen den konkurrierenden Paradigmata verneint.[701]

Bezogen auf das interne Rechnungswesen läßt sich die isolationistische Position mit der Diskussion über die Verfeinerung des internen Rechnungswesens illustrieren. Innerhalb des Rahmens eines Paradigmas wird demnach versucht, detaillierte Informationen zu erhalten und entsprechend die Instrumente des internen Rechnungswesens weiterzuentwickeln. Die immer feinere Kostenstellenbildung in Kostenrechnung stellen ein Beispiel hierfür dar, wie die fortschreitende Verfeinerung der Principal-Agent Modelle zur Verhaltenssteuerung in der internen Unternehmensrechnung. Erkenntnisgewinn wird demnach durch die Weiterentwicklung des Paradigmas erzielt. Paradigmaübergreifende Erkenntnisse sind aufgrund der Unvereinbarkeit von Paradigmata nicht möglich.

2. Rückbesinnung auf die ökonomischen Grundlagen

Mit der Bezeichnung 'back to the basics' wird versucht, den Theorienpluralismus zugunsten des funktionalistischen Paradigmas einzudämmen.[702] Im Rahmen der Untersuchung wurde die Neue Institutionenökonomie als Repräsentant des funktionalistischen Paradigmas behandelt. Für die Diskussion der Verhaltensaspekte des internen Rechnungswesens wären demnach ökonomische Ansätze zur Erklärung und Steuerung von Verhaltensweisen zu präferieren, da diese auf einer soliden ökonomischen Basis aufbauen. Kritiker der Vorherrschaft eines Paradigmas führen die zunehmende Dominanz ökonomischer Modelle in den Verhaltenswissenschaften mehr auf die Eleganz der Modelle als auf deren Erkenntnisgewinn zurück. „[...] theory makes it way in intellectual communities (and beyond) as much by its style as by its theoretical claims, logic, sweep, empirical evidence, or methodological strictures."[703] „[... T]he temptation to rely on rational economic

[701] Vgl. Scherer, A. G. (1999), S. 20.
[702] Vgl. Scherer, A. G. (1999), S. 21.
[703] van Maanen, J. (1995), S. 690.

models of choice and organizational behavior, regardless of their ability to develop novel insights or to produce empirically valid predictions, remains compelling."[704] Das Ausmaß der Dominanz ökonomischer Modelle in den Verhaltenswissenschaften hat nach der Auffassung mancher Autoren bereits solche Ausmaße angenommen, daß sie von einem 'hostile takeover'[705] sprechen.

3. Relativismus

Mit der Haltung des 'anything goes' wird eine extrem relativistische Position eingenommen, wonach jede wissenschaftliche und praktische Position als gleichwertig angesehen wird. Die Möglichkeit einer vollständige Begründung von Positionen wird negiert.[706] Während die isolationistische Position das getrennte Nebeneinander verschiedener Paradigmata vertreten, 'back to the basics' Anhänger quasi einen Alleinvertretungsanspruch erheben, scheint die Position des 'anything goes' das beliebige Zusammenstellen von Versatzstücken verschiedener Paradigmata zu propagieren. Demnach lassen sich Konzepte und Instrumente zur Verhaltenssteuerung verschiedener Paradigmata – im Sinne eines 'Cafeteria-Systems' – kombinieren, d.h. es wird selektiv vorgegangen und das ausgewählt, was man für erfolgreich hält oder sich am ehesten mit den eigenen Auffassungen deckt. Die Inkommensurabilitätshypothese wird weitestgehend ignoriert.

4. Multiparadigmaperspektive

Mit der 'Multiparadigmaperspektive' wird eine Position zwischen Dogmatismus und Relativismus eingenommen. Damit ist die Auffassung verbunden, daß Fortschritte in der Wissenschaft aus dem Dialog über konkurrierende Paradigmata hinweg erzielt werden können.[707] Die Multiparadigmaperspektive soll dazu beitragen, den Facettenreichtum sozialer Phänomene besser erfassen zu können und zu entsprechend umfassenderen Erklärungen zu gelangen. Diese Position deckt sich mit der Vorgehensweise dieser Arbeit, die eine gemilderte Inkommensurabilitätshypothese unterstellt, d.h. die Widersprüche und Differenzen der einzelnen Paradigmata werden akzeptiert.[708] DRURY/ McWATTERS konstatieren, daß sich aus einer paradigmaübergreifenden Forschung grundlegende

[704] Pfeffer, J. (1997), S. 192.
[705] Vgl. Canella, A. A.; Paetzold, R. L. (1994), S. 337.
[706] Vgl. Scherer, A. G. (1999), S. 21.
[707] Vgl. Scherer, A. G. (1999), S. 21.

Verbesserungen ergeben, sowie neue Wirkungsfelder für das 'Management Accounting' eröffnen, und prognostizieren, daß sich diese Vorgehensweise durchsetzen wird.[709]

Das im Rahmen der Arbeit entwickelte Modell erlaubt die strukturierte Gegenüberstellung der einzelnen Paradigmata. Danach kann sowohl die Forderung nach einer Verfeinerung des internen Rechnungswesens innerhalb eines Paradigmas, als auch die Forderung nach einer Vergröberung des internen Rechnungswesens aus der paradigmaüberschreitenden Perspektive begründet werden. Die paradigmaüberschreitende Perspektive erlaubt, umfassend und mit Sensibilität für mögliche Wirkungszusammenhänge an die Problematik der Verhaltensaspekte des internen Rechnungswesens heranzugehen. Mit der Berücksichtigung der Kontexte, der Menschenbilder und der Steuerungsmedien in den jeweiligen paradigmatischen Bedeutungszusammenhängen wird je nach Auffassung, ob das interne Rechnungswesen beispielsweise als reines Informationsinstrument, Kontroll- und Steuerungsinstrument oder als Gestaltungsinstrument eingesetzt werden soll, ein entsprechender Orientierungsrahmen für die Ausgestaltung des internen Rechnungswesens angeboten.

In Anlehnung an HEINEN läßt sich die gezeigte Vorgehensweise zur Untersuchung des 'Behavioral Accounting' wie folgt zusammenfassen: In der Eingrenzung des Wissenschaftsprogramms auf das Gegenstandsfeld des 'Behavioral Accounting' muß nach einem Bezugsrahmen gesucht werden, in dem der interdisziplinären Sichtweise die Bedeutung einer paradigmaübergreifenden Reichweite in Forschungstheorie und –praxis zukommt.[710] Damit verweist HEINEN zur Bewertung der Ergebnisse einer Gegenüberstellung verschiedener Paradigmata auf die Praxis.

5. Pragmatische Perspektive

SCHERER schlägt vor, zur Bewertung verschiedener paradigmatischer Positionen auf die Praxis zu rekurrieren. Ziel dieses Vorschlages ist die Ausweisung eines Anfanges, der als Anlaß und methodischer Ausgangspunkt jeder Theoriebildung einsichtig gemacht werden kann. Für das interne Rechnungswesen entspricht die Definition einer Problemstellung (beispielsweise die Verhaltensbeeinflussung im Rahmen des internen Rechnungswesens) und die Suche nach entsprechenden Lösungsmöglichkeiten dem, was als primäre Praxis

[708] Vgl. Seite 145ff.
[709] Vgl. Drury, D. H.; McWatters, C. S. (1998), S. 32ff.
[710] Vgl. Heinen, E. (1987), S. 101ff.

bezeichnet wird. Im Unterschied zur primären Praxis geht es in der sekundären Praxis um die Erörterung von Geltungsansprüchen der Lösungsansätze, die sich im wesentlichen auf eine Analyse von Wirkungszusammenhängen und dem Eruieren von Bedingungen des Erfolgs stützt. Mit Hilfe des entwickelten Modells wurden als Einflußgrößen auf die Verhaltensweisen Kontexte, personale Dispositionen sowie Steuerungsmedien identifiziert und anhand des internen Rechnungswesens als Teil der Mesoebene – eingebunden zwischen Makro- und Mikroebene – präzisiert. Die Zusammenstellung der Ergebnisse zeigt die grundlegenden Bedingungen für eine Verhaltensbeeinflussung auf. Nach SCHERERs Auslegung wird in der Erörterung von Geltungsansprüchen Wissen generiert. In der Anwendung dieses Wissens zur Lösung der Probleme wird der Übergang zur theoriegeleiteten Praxis vollzogen.[711] Damit wird auf die Auffassung SCHMALENBACHs rekurriert: „Eine Betriebswirtschaftslehre nach meinem Sinn mußte letzten Endes, unmittelbar oder mittelbar, dem praktischen Betrieb dienen.“[712]

Das entwickelte Modell zum 'Behavioral Accounting' und die Ergebnisse der Anwendung auf die verschiedenen Paradigmata stellen heuristische Orientierungshilfen für die Praxis dar. Sie unterstützen diese bei der Identifizierung der Verhaltensaspekte des internen Rechnungswesen, so daß sich – gestützt auf die Auffassung hinsichtlich des Menschenbildes, der Unternehmensstrukturen, der Ressourcenausstattung, Unternehmenspolitik, betrieblicher Sozialisation und Unternehmenskultur – unternehmensspezifische Hypothesen über die Wirkungszusammenhänge dieser Größen im Hinblick auf macht-, monetär, wissensbasierte bzw. symbolische Steuerungsmedien formuliert werden können. Dabei reicht der Blick für Gesamtzusammenhänge über die Unternehmensgrenzen hinaus, so daß gesellschaftliche und individuelle Faktoren in ihrer Relevanz für das Unternehmen nicht aus den Augen verloren werden.

Betrachtet man die unternehmensspezifische Hypothesenbildung und deren Überprüfung als eine Art Lernprozeß, so eröffnet das Modell und die paradigmenübergreifende Anwendung Perspektiven für neue Strukturen und Möglichkeiten. „Lernen innerhalb gewohnter situativer Kontexte als bloße Verfeinerung bisheriger Praktiken oder Methoden dürfte deshalb die verbreitetste und für Individuen am leichtesten zu bewältigende Lernform sein, aber nicht die für Organisationen optimale. Ist das vorhandene Wissen an veralteten Systemen orientiert, führt die Verfeinerung dieses Wissens in suboptimale Lernschleifen.“[713]

---

[711] Vgl. Scherer, A. G. (1999), S. 24ff.
[712] Schmalenbach, E. (1931), S. 1.
[713] Hanft, A. (1996), S. 155.

II. Ausblick

Die in der Arbeit angebotenen Modelle, Ansätze und Paradigmata zur Erfassung der Verhaltensaspekte des internen Rechnungswesens bilden eine Handlungsorientierung und Diskussionsgrundlage für weitere Forschungsaktivitäten. Sei es in der vertieften Auseinandersetzung mit Verhaltensaspekten des 'Management Accounting', einer Fortführung der paradigmenüberschreitenden Analyse und des entwickelten Modells im Hinblick auf die übrigen Bereiche des 'Behavioral Accounting' wie 'Financial Accounting' oder 'Auditing'. Weiterhin ist die Übertragung der Erkenntnisse des internen Rechnungswesens als Informationssystem auch für alle anderen Management Informationssysteme von Relevanz. Insbesondere bei sogenannten IT-Beratern rückt zunehmend das Interesse an verhaltenswissenschaftlichen Fragestellungen in den Mittelpunkt, vor allem auch deshalb, da sich allmählich die Erkenntnis durchsetzt, daß nicht nur das technisch Machbare, sondern auch die Akzeptanz und das Verhalten der Mitarbeiter im Umgang mit einem Informationssystem einen limitierenden Faktor darstellt.

Anhang 1

Thesen einer allgemeinen Verhaltenstheorie

1. Je eher ein bestimmtes Verhalten belohnt wird, desto eher wird es gezeigt.

2. Je höher der Wert einer Belohnung, desto eher wird ein Verhalten gezeigt.

3. Je regelmäßiger ein bestimmtes Verhalten in gleicher Weise belohnt wird, desto stärker sinkt der Wert einer Belohnung.

4. Je regelmäßiger eine bestimmte Belohnung erfolgt, desto weniger wird ein bestimmtes Verhalten gezeigt.

5. Je unregelmäßiger eine Belohnung erfolgt, desto eher wird ein Verhalten gezeigt.

6. Je geringer eine Bestrafung, desto häufiger wird ein Verhalten gezeigt

7. Je höher eine Bestrafung, desto geringer wird die Verhaltenshäufigkeit.

8. Wird ein ehemals belohntes Verhalten länger nicht belohnt, so sinkt die Häufigkeit seines Auftretens.

9. Eine Löschung eines erlernten Verhaltens infolge fortwährender Bestrafung dieses Verhaltens ist desto geringer, je häufiger die Belohnungen zuvor waren, je höher der Wert war, je unregelmäßiger die Belohnungen erfolgten, etc.

10. Wenn ein Verhalten in einer bestimmten Situation belohnt wurde, so besteht die Neigung, es auch in solchen Situationen zu zeigen, die der ersten ähneln.

11. Wurde eine Verhaltensweise bisher in bezug auf eine bestimmte Art der Belohnung gezeigt, so besteht die Neigung, sie auch bei ähnlichen Belohnungen zu zeigen.

Die Theorie des Verhaltenskonflikts unterscheidet drei mögliche Konfliktfälle:

a) Konflikt zwischen zwei belohnenden Zuständen

b) zwischen einem belohnenden und einem deprivierenden Zustand
c) zwischen zwei deprivierenden Zuständen

1. Im Falle eines Konflikts des Typs a) wird eine Person jenes Verhalten zeigen, das die größte Belohnung einbringt

2. Im Falle eines Konflikts des Art b) wird eine Person jenes Verhalten zeigen, das die größte Belohnung einbringt.

Im Konfliktfall der Art c) wird eine Person jenes Verhalten zeigen, das ihr die geringsten Gesamtverluste (oder Gesamtkosten) garantiert.

Quelle: REIMANN, H.; GIESEN, B.; GOETZE, D.; SCHMID, M. (1991), S. 117ff.:

Anhang 2

Klassifikation ökonomischer Theorien auf der Grundlage der Durchsetzbarkeit von Ansprüchen und der Konstitution der Agenten:

Enforcement of Claims

Constitution of Agents	Exogenous	Endogenous
Exogenous	**Walrasian exchange:** L. Walras M. Morishima K.Arrow - G. Debreu J. Roemer	**Instrumental contested exchange:** O. Williamson **Transaction cost economics efficiency wage theory:** A. Alchian-H. Demsetz
Endogenous	**Constitutuve-contractual exchange:** A. Smith A. K. Sen **Evolutionary games:** F. Hayek	**Constitutive-contested exchange:** G. Akerlof D. North K. Marx S. Bowles - H. Gintis

Quelle: BOWLES, S.; GINTIS, H. (1990), S. 175.

Literaturverzeichnis

Acham, K. (1984), Über einige Rationalitätskonzeptionen in den Sozialwissenschaften, in: Schnädelbach, H. (Hrsg. 1984), S. 32-69.

Aktouf, O. (1985), Wie Manager und Arbeiter sich selbst und einander in Organisationen sehen – „eine" einheitliche Organisationskultur?, in: Organisationsentwicklung, Jg. 4, Nr. 4, 1985, S. 27-45.

Alderfer, C. P. (1972), Existence, Relatedness, and Growth. Human Needs in Organizational Settings, New York, 1972.

Allaire, Y.; Firsirotu, M. E. (1984), Theories of Organizational Culture, in: Organization Studies, Jg. 4, 1984, S. 193-226.

Alvesson, M. (1993), The Play of Metaphors, in: Hassard, J.; Parker, M. (Hrsg. 1993), S. 114-131.

Alvesson, M.; Willmott, H. (1992), On the Idea of Emancipation in Management and Organization Studies, in: Academy of Management Review, Jg. 17, 1992, S. 432-464.

Alvesson, M.; Willmott, H. (1996), Making Sense of Management. A Critical Introduction, London, 1996.

Anthony, R. N.; Dearden, J.; Bedford, N. M. (1984), Management Control Systems, 5. Aufl., Homewood, 1984.

Antle, R.; Eppen, G. D. (1985), Capital Rationing and Organizational Slack in Capital Budgeting, in: Management Science, Jg. 31, Nr. 2, 1985, S. 163-174.

Aoki, M. (1984), The Co-operative Game Theory of the Firm, Oxford, 1984.

Arbeitsgruppe Bielefelder Soziologen (Hrsg. 1973), Alltagswissen, Interaktion und gesellschaftliche Wirklichkeit, Reinbek, 1973.

Aronson, E.; Mills, J. (1959), The Effect of Severity of Initiation on Linking for a Group, in: Journal of Abnormal and Social Psychology, Jg. 59, S. 177-181.

Arrow, K. J. (1974), The Limits of Organization, New York, 1974.

Arrow, K. J. (1982), Risk Perception in Psychology and Economics, in: Economic Inquiry, Jg. 20, 1982, S. 1-9.

Argyris, C. (1952), The Impact of Budgets on People, New York, 1952.

Argyris, C. (1968), Personal vs. Organizational Goals, in Dubin, R. (Hrsg. 1968), S. 80-89.

Argyris, C. (1998), Teaching Smart People How to Learn, in: Harvard Business Review (Hrsg. 1998), S. 81-108.

Ashforth, B. E.; Saks, A. M. (1996), Socialization Tactics: Longitudinal Effects on Newcomer Adjustment, in: Academy of Management Journal, Jg. 39, S. 149-178.

Bacharach, S. B. (1989), Organizational Theories: Some Criterias for Evaluation, in: Academy of Management Review, Jg. 14, Nr. 4, 1989, S. 496-515.

Bachrach, P.; Baratz, M. (1962), Two faces of power, in: American Political Science Review, Jg. 56, 1962, S. 947-952.

Back-Hock, A. (1992), Produktlebenszyklusorientierte Ergebnisrechnung, in: Männel, W. (Hrsg. 1992), S. 703-714.

Bailey, T. R. (1995), The Integration of Work and School, in: Grubb, W. N. (Hrsg. 1995), S. 26-38.

Ballwieser, W.; Schildbach, T. (Hrsg. 1998), Rechnungslegung und Steuern international, Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, Sonderheft, Nr. 40, Düsseldorf, 1998.

Bandura, A. (1977), Social Learning, Theory, Englewood Cliffs, 1977.

Baron, J. N. (1988), The Employment Relation as a Social Relation, in: Journal of the Japanese and International Economies, Jg. 2, 1988, S. 492-525.

Bateson, G. (1983), Ökologie des Geistes, Frankfurt am Main, 1983.

Benson, J. K. (1983), Paradigm and Praxis in Organizational Analysis, in: Research in Organizational Behavior, Jg. 5, 1983, S. 33-56.

Berger, P. L.; Luckmann, T. (1997), Die gesellschaftliche Konstruktion der Wirklichkeit. Eine Theorie der Wissenssoziologie, 14. Aufl., Frankfurt, 1997.

von Bertalanffy, L. (1972), Vorläufer und Begründer der Systemtheorie, in: Kurzrock, R. (Hrsg. 1972), S. 17-28.

von Bertalanffy, L. (1979), General System Theory, 6. Aufl., New York, 1979.

Besser, T. L. (1995), Reward and Organizational Goal Achievement: A Case Study of Toyota Motor Manufacturing in Kentucky, in: Journal of Management Studies, Jg. 32, Nr. 3, 1995, S. 383-399.

Best, S.; Kellner, D. (1991), Postmodern Theory. Critical Interrogations, New York, 1991.

Best, S.; Kellner, D. (1997), The Postmodern Turn, New York, 1997.

Birnberg, J. G. (1992), Managerial Accounting: Yet Another Retrospective, in: Advances in Management Accounting, Jg. 1, 1992, S. 1-19.

Birnberg, J. G.; Shields, J. (1989), Three Decades of Behavioral Accounting Research. A Search for Order, in: Behavioral Research in Accounting, Jg. 1, 1989, S. 23-74.

Blumer, H. (1973), Der Methodologische Standort des Symbolischen Interaktionismus, in: Arbeitsgruppe Bielefelder Soziologen (Hrsg. 1973), S. 80-146.

Böcking, H.-J. (1998), Zum Verhältnis von Rechnungslegung und Kapitalmarkt: Vom „financial accounting“ zum „business reporting“, in: Ballwieser, W.; Schildbach, T. (Hrsg. 1998), S. 17-53.

Börsig, C.; Coenenberg, A. G. (Hrsg. 1998), Contolling und Rechnungswesen im internationalen Wettbewerb, Stuttgart, 1998.

Bohn, H. (1987), Monitoring Multiple Agents, in: Journal of Economic Behaviour and Organization, Jg. 8, 1987, S. 279-305.

Bohrer, K.-H.; Scheel, K. (Hrsg. 1998), Postmoderne. Eine Bilanz, in: Sonderheft Merkur – Deutsche Zeitschrift für europäisches Denken, Jg. 52, Nr. 9/10, 1998.

Bosetzky, H. (1972), Die instrumentelle Funktion der Beförderung, in: Verwaltungsarchiv, Jg. 63, S. 372-384.

Bourdieu, P.; Passeron, J.-C. (1973), Grundlagen einer Theorie der symbolischen Gewalt, Frankfurt, 1973.

Bowles, S. (1985), The Production Process in a Competitive Economy: Walrasian, Neo-Hobbesian and Marxian Models, in: American Economic Review, Jg. 75, 1985, S. 16-36.

Bowles, S.; Gintis, H. (1990), Contested Exchange: New Microfoundations for the Political Economy of Capitalism, in: Politics and Society, Jg. 18, 1990, S. 165-222.

Brackert, H.; Wefelmeyer, F. (Hrsg. 1984), Naturplan und Verfallskritik. Zum Begriff und Geschichte der Kultur, Frankfurt am Main, 1984.

Brandstätter, H.; Schuler, H.; Stocker-Greichgauer, G. (1974), Psychologie der Person, Stuttgart, 1974.

Braverman, H. (1974), Labor and Monopoly Capital, New York, 1974.

Brunsson, N. (1982), The Irrationality of Action and Action Irrationality: Decisions, Ideologies and Organizational Actions, in: Journal of Management Studies, Jg. 19, Nr. 1, 1982, S. 29-44.

Bühner, R. (1992), Betriebswirtschaftliche Organisationslehre, 6. Aufl., München, 1992.

Buggert, W. (1991), Dysfunktionale Verhaltenswirkungen von Budgetierungssystemen, Controller Magazin, Nr. 1, 1991, S. 28-38.

Bullinger, H.-J. (Hrsg. 1991), Handbuch des Informationsmanagements im Unternehmen, München, 1991.

Burchell, S.; Clubb, C.; Hopwood, A.; Hughes, J.; Nahapiet, J. (1980), The Roles of Accounting in Organizations and Society, in: Accounting, Organizations and Society, Jg. 5, Nr. 1, S. 5-27.

Burns, W. J.; DeCoster, D. T. (Hrsg. 1969), Accounting and ist Behavioral Implications, New York, 1969.

Calás, M. B.; Smircich, L. (Hrsg. 1997), Postmodern Management Thought. History of Managemet Thought, Aldershot, 1997.

Canella, A. A.; Paetzold, R. L. (1994), Pfeffer's Barriers to the Advance of Organizational Science: A Rejoinder, in: Academy of Management Review, Jg. 19, 1994, S. 331-341.

Campbell, J. P.; Dunette, M. D.; Lawler, E. E.; Weick, K. E. (1970), Managerial Behavior, Performance, and Effectiveness, New York, 1970.

Caplan, E. H. (1988), Behavioral Accounting Research - An Overview, in: Ferris, K. R. (Hrsg. 1988). S. 3-11.

Cardwell, J. D. (1976), Sozialpsychologie. Ein Studienbuch zur Sozialisation durch symbolischen Interaktionismus, Freiburg im Breisgau, 1976.

Chalmers, A. F. (1994), Wege der Wissenschaft, 3. Aufl., Berlin, 1994.

Chmielewicz, K. (1994), Forschungskonzeptionen der Wissenschaft, 3. Aufl., Stuttgart, 1994.

Chmielewicz, K.; Schweitzer, M. (Hrsg. 1993), Handwörterbuch des Rechnungswesens, 3. Aufl., Stuttgart, 1993.

Cialdini, R. B. (1993), Influence: Science and Practice, 3. Aufl., Glenview, 1993.

Cilliers, P. (1998), Complexity and Postmodernism. Understanding Complex Systems, London, 1998.

Clegg, S. R. (1990a), Modern Organizations: Organization Studies in the Postmodern World, London, 1990.

Clegg, S. R. (Hrsg. 1990b), Organization Theory and Class Analysis, Berlin, 1990.

Coenenberg, A. G. (Hrsg. 1976), Unternehmensrechnung. Betriebliche Planungs- und Kontrollrechnungen auf der Basis von Kosten und Leistungen, München, 1976.

Coeneberg, A. G. (1999), Kostenrechnung und Kostenanalyse, 4. Aufl., Landsberg, 1999.

Coenenberg; A. G.; Baum, H.-G. (1987), Strategisches Controlling, Stuttgart, 1987.

Coenenberg, A. G.; Frese, E. (1976), Lerntheorie und Rechnungswesen, in: Coenenberg, A. G. (Hrsg. 1976), S. 345-352.

Cohen, M. D.; March, J. G.; Olsen, J. P. (1972), A Garbage Can Model of Organizational Choice, in: Administrative Science Quarterly, Jg. 17, Nr. 1, 1972, S. 1-25.

Condry, J.(1977), Enemies of Exploration: Self-Initiated Versus Other-Initated Learning, in: Journal of Personality and Social Psychology, Jg. 35, Nr. 7, 1977, S. 459-477.

Cooper, R.; Burell, G. (1988) Modernism, Postmodernism and Organizational Analysis, in: Organization Studies, Jg. 9, Nr. 1, 1988, S. 91-112.

Covaleski, M. A.; Dirsmith, M. W. (1986), The Budgetary Process of Power and Politics, in: Accounting, Organizations and Society, Jg. 11, Nr. 3, 1986, S. 193-214.

Covaleski, M. A.; Dirsmith, M. W. (1988), The Use of Budgetary Symbols in the Political Arena: An Historically Informed Field Study, in: Accounting, Organizations and Society, Jg. 13, Nr. 1, 1988, S. 1-24.

Crosby, A. W. (1997), The Measure of Reality, Cambridge, 1997.

Crozier, M.; Friedberg, E. (1979), Macht und Organisation. Die Zwänge kollektiven Handelns, Königstein, 1979.

Cyert, R. M.; March, J. G. (1963), A Behavioral Theory of the Firm, Englewood Cliffs, 1963.

Cyert, R. M.; March, J. G. (1995), Eine verhaltenswissenschaftliche Theorie der Unternehmung, 2. Aufl., Stuttgart, 1995.

Deal T. E.; Kennedy, A. A. (1982), Corporate Cultures. The Rites and Rituals of Corporate Life, Reading, 1982.

Dearden, J. (1988), Management Accounting. Text and Cases, Englewood Cliffs, 1988.

Dechert, D. (Hrsg. 1996), Chaos Theory in Economics: Methods, Models and Evidence, Cheltenham, 1996.

Deming, W. E. (1988), Out of the Crisis, Cambridge, 1988.

Demski, J. S. (1997), Managerial Uses of Accounting Information, Boston, 1997.

Demski, J. S.; Feltham, G. (1976), Cost Determination: A Conceptual Approach, Ames, 1976.

Deters, J. (1992), Verhaltenswissenschaftliche Ursprünge in der Betriebswirtschaftslehre, in: Staehle, W. H.; Conrad, P. (Hrsg. 1992), S. 39-110.

Devine, C. T. (1960), Research Methodology and Accounting Theory formulation, in: The Accounting Review, Jg. 35, July 1960, S. 387-399.

Dosi, G. (1995), Hierarchies, Markets and Power: Some foundational issues on the nature of contemporary economic organization, in: Industrial and Corporate Change, Jg. 4, Nr. 1, 1995, S 1-19.

Drucker, P. F. (1998), The Coming of the New Organization, in: Harvard Business Review (Hrsg. 1998), S. 1-19.

Drury, D. H.; McWatters, C. S. (1998), Managment Accounting Paradigms in Transition, in: Journal of Cost Management, Jg. 12, Nr. 3, 1998, S. 32-40.

Dubin, R. (Hrsg. 1968), Human Relations in Administration, 3. Aufl., Englewood Cliffs, 1968.

Duda, H. (1987), Macht oder Effizienz? Eine ökonomische Theorie der Arbeitsbeziehungen im modernen Unternehmen, Frankfurt, 1987.

Duda, H.; Fehr, E. (1986), Macht, Effizienz und Profitabilität – eine radikale Theorie der Unternehmung, in: Leviathan, Jg. 14, Nr. 4, 1986, S. 546-568.

Ebers, M. (1985), Organisationskultur: ein neues Forschungsprogramm?, Wiesbaden 1985.

Ebers, M.; Gotsch, W. (1999), Institutionenökonomische Theorien der Organisation, in Kieser, A. (Hrsg. 1999), S. 199-251.

Eckberg, D. L.; Hill, L. Jr. (1979), The Paradigm Concept and Sociology: A Critical Review,in: American Sociological Review, Jg. 44, 1979, S. 925-937.

Edvinsson, L.; Malone, M. S. (1997), Intellectual Capital: Realizing Your Company's True Value by Finding ist Hidden Roots, New York, 1997.

Eigen, M.; Winkler, R. (1975), Das Spiel. Naturgesetze steuern den Zufall, 2. Aufl., München, 1975.

Eisenhardt, K. (1989), Agency Theory: An Assessment and Review, in: Academy of Management Review, Jg. 14, 1989, S. 57-74.

Erlei, M.; Leschke, M.; Sauerland, D. (1999), Neue Institutionenökonomik, Stuttgart, 1999.

Etzioni, A. (1988), The Moral Dimension: Toward a New Economics, New York, 1988.

Ewert, R.; Wagenhofer, A. (1997), Interne Unternehmensrechnung, 3. Aufl., Berlin, 1997.

Feyerabend, P. K. (1995), Wider den Methodenzwang, 5. Aufl., Frankfurt am Main, 1995.

Ferris, K. R. (Hrsg. 1988), Behavioral Accounting Research: A Critical Analysis, Columbus, 1988.

Ferris, K. R.; Dillard, J. F. (1988), Individual Behavior: Evidence from the Accounting Environment, in: Ferris, K. R. (Hrsg. 1988), S. 281-303.

Fishman, C. (1996), Whole Foods is all Teams, in: Fast Company, April/May 1996, S. 103 (http://www. fastcompany.com/online/02/team1.html)

Fletcher, J. K. (1992), A Poststructuralist Perspective on the Third Dimension of Power, in: Journal of Organizational Change Management, Jg. 5, Nr. 1, S. 31-38.

Flippo, E. B.; Munsinger, G. M. (1982), Management, 5. Aufl., Boston, 1982.

von Foerster, H. (1984), Principles of Self-Organization in a Socio-Managerial Context, in: Ulrich, H.; Probst, G. (Hrsg. 1984), S. 2-24.

Fopp, L. (1982), Mitarbeiter-Portfolio: Mehr als nur ein Gedankenspiel, in: Personal – Mensch und Arbeit, Nr. 8, 1982, S. 333-336.

Foucault, M. (1998), Überwachen und Strafen. Die Geburt des Gefängnisses, 12. Aufl., Frankfurt am Main, 1998.

Foucault, M. (1980), Power, Knowledge. Selected Interviews and other Writings, New York, 1980.

Franzen, W. (1985), Entscheidungswirkungen von Kosteninformationen. Eine experimentelle Untersuchung zum Einfluß von Voll- oder Teilkosteninformationen auf betriebswirtschaftliche Entscheidungen, Frankfurt am Main, 1985.

Freeman, R. E. (1984), Strategic Management: A Stakeholder Approach, Boston, 1984.

Freidank, C.-C.; Götze, U.; Huch, B.; Weber, J. (Hrsg. 1997), Kostenmanagement. Aktuelle Konzepte und Anwendungen, Berlin, 1997.

Frese, E. (Hrsg. 1992), Handwörterbuch der Organisation, 3. Aufl., Stuttgart, 1992.

Freud, S. (1953), Abriss der Psychoanalyse [und] Das Unbehagen in der Kultur, Frankfurt am Main, 1953.

Frey, B. S.; Osterloh, M. (1997), Sanktionen oder Seelenmassage? Motivationale Grundlagen der Unternehmensführung, in: Die Betriebswirtschaft, Jg. 57, 1997, S. 307-321.

Friedman, A. (1994), Spider's Web: The Secret History of How the White House Illegally Armed Iraq, New York, 1994.

Friedman, M. (1953), The Methodology of positive Economics, in: Friedman M. (1953), S. 3-43.

Friedman, M. (1953), Essays in Positive Economics, Chicago, 1953.

Gebert, D.; von Rosenstiel, L. (1996), Organisationspsychologie. Person und Organisation, 4. Aufl., Stuttgart, 1996.

Gedenk, K. (1998), Agency-Theorie und die Steuerung von Geschäftsführern, in: Die Betriebswirtschaft, Jg. 58, 1998, S. 22-37.

Geist, M.; Köhler, R. (Hrsg. 1981), Die Führung des Betriebes: Festschrift für Curt Sandig, Stuttgart, 1981.

Gjesdal, F. (1981), Accounting for Stewardship, in: Journal of Accounting Research, Jg. 9, Nr. 1, 1981, S. 208-231.

Golembiewski, R. T. (1964), Accountancy as a function of Organization Theory, in: The Accounting Review, Jg. 39, April 1964, S. 333-341.

Grubb, W. N. (Hrsg. 1995), Education Through Occupations in American High School: Vol. 1, Approaches to Integrating Academic and Vocational Training, New York, 1995.

Gutenberg, E. (1958), Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden, 1958.

Gutenberg, E. (1983), Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Band 1, 24. Aufl., Berlin, 1983.

Habermas, J. (1981), Theorie des kommunikativen Handelns, Band 1, Frankfurt am Main, 1981.

Haberstock, L. (1986), Kostenrechnung II, 7. Aufl., Hamburg, 1986

Haberstock, L. (1987), Kostenrechnung I, 8. Aufl., Hamburg, 1987

Haberstock, L. (1997), Kostenrechnung I, 9. Aufl., Hamburg, 1997

Haken, H. (1978), Synergetics: An Introduction, in: The Springer Series in Synergetics, Nr. 1, 2. Aufl., Berlin, 1978.

Haller, A. (1989), Behavioral Accounting, in: Die Betriebswirtschaft, Jg. 49, 1989, S. 383-385.

Haller, A. (1997), Zur Eignung der US-GAAP für Zwecke des internen Rechnungswesens, in: Controlling, Jg. 9, Nr. 4, 1997, S. 270-276.

Hanft, A. (1996), Organisationales Lernen und Macht. Über den Zusammenhang von Wissen, Lernen, macht und Struktur, in: Schreyögg, G.; Conrad, P. (Hrsg. 1996), S. 133-162.

Hammer, M.; Champy, J. (1993), Reengineering the Corporation. A Manifesto for Business Revolution, London, 1993.

Hannan, M. T.; Freeman, J. (1977), The Population Ecology of Organizations, in: American Journal of Sociology, Jg. 82, 1977, S. 929-964.

Hartmann-Wendels, T. (1992), Agency Theorie, in: Frese, E. (Hrsg. 1992), Sp. 72-79.

Harvard Business Review (Hrsg. 1998), Harvard Business Review on Knowledge Management, Boston, 1998.

Hassard, J. (1990), An Alternative to Paradigm Incommensurability in Organization Theory, in: Hassard, J.; Pym, D. (Hrsg. 1990). S. 219-230.

Hassard, J. (1993), Sociology and Organization Theory: Positivism, Paradigms and Postmodernity, Cambridge, 1993.

Hassard, J.; Pym, D. (Hrsg. 1990), The Theory and Philosophy of Organizations: Critical Issues and New Perspectives, London, 1990.

Hassard, J.; Parker, M. (Hrsg. 1993), Postmodernism and Organizations, London, 1993.

von Hayek, F. A. (1972), Die Theorie komplexer Phänomene, Tübingen 1972,

Heckhausen, H. (1977), Motiv und Motivation, in: Herrmann, T.; Hofstätter, P. R.; Huber, H. P.; Weinert, F. E. (Hrsg. 1977), S. 296-313.

Hedgerg, B.; Jönsson, S. (1978), Designing semi-confusing Information Systems for Organizations in changing Environments, in: Accounting, Organizations and Society, Jg. 3, Nr. 1, 1978, S. 47-64.

Heinen, E. (1976), Neue Denkansätze für Betriebswirtschaftler, in: Heinen, E. (Hrsg. 1976), S. 394-403.

Heinen, E. (Hrsg. 1976), Grundfragen der entscheidungsorientierten Betriebswirtschaftslehre, München, 1976.

Heinen, E. (Hrsg. 1978), Betriebswirtschaftliche Führungslehre: Ein entscheidungsorientierter Ansatz, Wiesbaden, 1978.

Heinen, E. (1987), Unternehmenskultur: Perspektiven für Wissenschaft und Praxis, München, 1987.

Heinen, E. (Hrsg. 1991), Industriebetriebslehre. Entscheidungen im Industriebetrieb, 9. Aufl., Wiesbaden, 1991.

Heinen, E.; Dietel, B. (1991), Kostenrechnung, in: Heinen, E. (Hrsg. 1991), S. 1157-1313.

Heinen, E.; Dietel, B. (1993), Kostenrechnung, in: Chmielewicz, K.; Schweitzer, M. (Hrsg. 1993), Sp. 1234-1242.

Heinen, E.; Dill, P. (1990), Unternehmenskultur aus betriebswirtschaftlicher Sicht, in: Simon, H. (Hrsg. 1990), S. 12-24.

Heinl, M. (1996), Ultramoderne Organisationstheorien, Frankfurt am Main, 1996.

Heller, W. (1993), Neue Technologien und neue Qualifikationen, in: Zeitschrift für Personalforschung, Jg. 7, Nr. 1, 1993, S. 134-153.

Hellriegel, D.; Slocum, J. W.; Woodman, R. W. (1989), Organizational Behavior, 5. Aufl., St. Paul, 1989.

Henzel, F. (1964), Die Kostenrechnung, 4. Aufl., Essen, 1964.

Herbst, P. G. (1976), Alternatives to Hierarchies, Leiden, 1976.

Herkner,W. (1991) Lehrbuch Sozialpsychologie, 5. Aufl., Bern, 1991.

Herrmann, T.; Hofstätter, P. R.; Huber, H. P.; Weinert, F. E. (Hrsg. 1977), Handbuch psychologischer Grundbegriffe, München, 1977.

Herzberg, F.; Mausner, B.; Bloch Snyderman, B. (1993), The Motivation to Work, 2. Aufl. (Nachdruck), New Brunswick, 1993.

Hiromoto, T. (1988), Another Hidden Edge – Japanese Management Accounting, in: Harvard Business Review, Nr. 4, 1988, S. 22-26.

Hirsch, P.; Michaels, S.; Friedman, R. (1987), „Dirty Hands" versus „Clean Models", in: Theory and Society, Jg. 16, 1987, S. 317-336.

Höller, H. (1978), Verhaltenswirkungen betrieblicher Planungs- und Kontrollsysteme, München, 1978.

Hörmann, H. (1988), Meinen und Verstehen: Grundzüge einer psychologischen Semantik, 3. Aufl., Frankfurt am Main, 1988.

Hoffmann, F. (1976), Entwicklung der Organisationsforschung, 2. Aufl., Wiesbaden, 1976.

Hofstede, G. H. (1970), The Game of Budget Control. How to Live with Budgetary Standards and yet be Motivated by Them, 2. Aufl., Assen, 1970

Hofstede, G. (1980), Culture's Consequences: International Differences in Work Related Values, Beverly Hills, 1980.

Holmström, B. (1979), Moral Hazard and Observability, in: The Bell Journal of Economics, Jg. 10, 1979, S. 74-91.

Holzer, H. P.; Lück, W. (1978), Verhaltenswissenschaft und Rechnungswesen: Entwicklungstendenzen des Behavioral Accounting in den USA, in: Die Betriebswirtschaft, Jg. 38, 1978, S. 509-523.

Holzkamp-Osterkamp, U. (1990), Grundlagen der psychologischen Motivationsforschung, Band 2, Die Besonderheit menschlicher Bedürfnisse. Problematik und Erkenntnis der Psychoanalyse, 4. Aufl., Frankfurt am Main, 1990.

Hopper, T.; Storey, J.; Willmott, H. (1987), Accounting for Accounting: Towards the Development of a Dialectic View, in: Accounting, Organizations and Society, Jg. 12, Nr. 5, 1987, S. 437-456.

Horngren, C. T.; Foster, G. (1987), Cost Accounting. A Managerial Approach, 6. Aufl., Englewood Cliffs, 1987.

Horngren, C. T.; Sundem, G. L. (1990), Introduction to Management Accounting, 8. Aufl., Englewood Cliffs, 1990.

Horváth, P. (1982), Controlling in der „organisierten Anarchie". Zur Gestaltung von Budgetierungssystemen, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Jg. 52, Nr. 3, 1982, S. 250-260.

Horváth, P.; Seidenschwarz, W.; Sommerfeldt, H. (1993), Von Genka Kikaku bis Kaizen, in: Controlling, Jg. 5, Nr. 1, S. 10-18.

Hudnut, J. (1949), Architecture and the Spirit of Man, Cambridge, 1949.

Imai, M. (1994), Kaizen. Der Schlüssel zum Erfolg der Japaner im Wettbewerb, 4. Aufl., Berlin, 1994.

Ingelhart, R. (1977), The Silent Revolution: Changing Values and Political Styles Among Western Publics, Princeton, 1977.

Jacobsen, N. (1996), Unternehmenskultur. Entwicklung und Gestaltung aus interaktionistischer Sicht, Frankfurt, 1996.

Jacoby, S. M. (1990), The New Institutionalism: What can it learn from the old?, in: Industrial Relations, Jg. 29, Nr. 2, 1990, S. 316-359.

Jantsch, E. (1970), Inter- and Trandsdiciplinary University: A Systems Approach to Education and Innovation, in: Policy Sciences, Nr. 1, 1970, S. 403-428.

Jensen, M. C. (1983), Organization Theory and Methodology, in: The Accounting Review, Jg. 58, 1983, S. 319-339.

Jensen, M. C.; Meckling, W. H. (1976), Theory of the Firm. Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure, in: Journal of Financial Economics, Jg. 3, 1976, S. 305-360.

Jenson, S. (Hrsg. 1976), Talcott Parsons – Zur Theorie sozialer Systeme, Studienbücher zur Sozialwissenschaft, Band 14, Opladen, 1976.

Johannson, H. J. (1990), Preparing for Accounting System Changes, in: Management Accounting, Jg. 68, Nr. 7, 1990, S. 37-41.

Johnson, T.; Kaplan, R. S. (1987), Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting. Boston, 1987.

Kaplan, R. D. (1995), The Arabists: The Romance of an American Elite, New York, 1995.

Kastrop, C. (1993), Rationale Ökonomik?: Überlegungen zu den Kriterien der ökonomischen Theoriendynamik, Berlin, 1993.

Kiel, D.; Elliot, E. (Hrsg. 1996), Chaos Theory in Social Science: Foundations and Applications, Ann Arbor, 1996.

Kieser, A. (Hrsg. 1993), Organisationstheorien, Stuttgart, 1993.

Kieser, A. (Hrsg. 1999), Organisationstheorien, 3. Aufl., Stuttgart, 1999.

Kieser, A.; Kubicek, H. (1978), Organisationstheorien I: Wissenschaftstheoretische Anforderungen und kritische Analyse klassischer Ansätze, Stuttgart, 1978

Kieser, A.; Kubicek, H. (1992), Organisation, Berlin, 1992.

Kilger, W. (1987), Einführung in die Kostenrechnung, 3. Aufl., Wiesbaden, 1987.

Kilger, W. (1988), Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 9. Aufl., Wiesbaden, 1988.

Kirsch, W. (1978), Die Betriebswirtschaftslehre als Führungslehre, München, 1978.

Kirsch, W. (1990), Unternehmenspolitik und strategische Unternehmensführung, München, 1990.

Kirsch, W. (1992), Kommunikatives Handeln, Autopoiese, Rationalität: Sondierungen zu einer evolutionären Führungslehre, München, 1992.

Kloock, J. (1978), Aufgaben und Systeme der Unternehmensrechnung, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, Jg. 30, 1978, S. 493-510.

Kloock, J. (1993a), Kostenrechnungssysteme, in: Wittmann, W.; Kern, W.; Köhler, R.; Küpper, H.-U.; von Wysocki, K. (Hrsg. 1993), Sp. 2352-2367.

Kloock, J. (1993b), Plankostenrechnung, in: Chmielewicz, K.; Schweitzer, M. (Hrsg. 1993), Sp. 1551-1568.

Kloock, J. (1997), Betriebliches Rechnungswesen, 2. Aufl., Lohmar, 1997.

Kloock, J.; Maltry, H. (1998), Kalkulatorische Zinsrechnung im Rahmen der kurz- und langfristigen Preisplanung, in: Matschke, M. J.; Schildbach, T. (Hrsg. 1998), S. 85-106.

Kloock, J.; Sieben, G.; Schildbach, T. (1990), Kosten- und Leistungsrechnung, 5. Aufl., Düsseldorf, 1990.

Kloock, J.; Sieben, G.; Schildbach, T. (1999), Kosten- und Leistungsrechnung, 8. Aufl., Düsseldorf, 1999.

Koch, I. (1994), Kostenrechnung unter Unsicherheit, Stuttgart, 1994.

Kochhan, W. (1979), Rechnungswesen und Verhalten. Die Auswirkungen verschiedener Methoden des Rechnungswesens auf das Verhalten der Informationsempfänger, Aachen, 1979.

Kohn, A. (1993), Punished by Rewards. The Trouble with Gold Stars, Incentive Plans, A's, Praise, and other Bribes, Boston, 1993.

Kosiol, E. (1972) Kostenrechnung und Kalkulation, 2. Aufl., Berlin, 1972.

Kosiol, E. (1979), Kosten- und Leistungsrechnung. Grundlagen, Verfahren, Anwendungen, Berlin, 1979.

Kryst, P (1983), Zum Wissenschaftsverständnis der entscheidungsorientierten Betriebswirtschaftslehre, München, 1983.

Kubicek, H. (1978), Bestimmungsfaktoren der Organisationsstruktur, in: Potthoff, E. (Hrsg. 1978), Gliederungsnummer 1412, S. 1-62.

Küpper, H.-U. (1992), Theoretische Grundlagen der Kostenrechnung, in: Männel, W. (Hrsg. 1992), S. 38-53.

Küpper, H.-U. (1997a), Zahlungsstromorientierte Bestimmung kalkulatorischer Zinsen, In: Kostenrechnungspraxis, Sonderheft 1, 1997, S. 35-41.

Küpper, H.-U. (1997b), Pagatorische und kalkulatorische Rechnungssysteme, in: Kostenrechnungspraxis, 1997, S. 20-26.

Küpper, H.-U. (1998) Angleichung des externen und internen Rechnungswesens, in: Börsig, C.; Coenenberg, A. G. (Hrsg. 1998), S. 143-162.

Küpper, W.; Ortmann, G. (Hrsg. 1992), Mikropolitik: Rationalität, Macht und Spiele in Organisationen, 2. Aufl., Opladen, 1992.

Kuhn, T. S., (1997), Die Struktur wissenschaftlicher Revolutionen, 14. Auflage, Frankfurt am Main, 1997.

Kunda, G. (1992), Engineering Culture: Control and Commitment in a High-Tech Corporation, Philadelphia, 1992.

Kurzrock, R. (Hrsg. 1972), Systemtheorie, Band 12, Berlin, 1972.

Kuttner, R. (1985), The Poverty of Economics, in: The Atlantic Monthly, Jg. 255, Nr. 2, 1985, S. 74-84.

Lakatos, I.; Musgrave, A. (Hrsg. 1974), Kritik und Erkenntnisfortschritt, Braunschweig, 1974.

Lamnek, S. (1989), Qualitative Sozialforschung, Band 1 und 2, München 1989.

Lau, J. (1998), Der Jargon der Uneigentlichkeit, in: Bohrer, K.-H.; Scheel, K. (Hrsg. 1998), S. 944-955.

Laux, H. (1990), Risiko, Anreiz und Kontrolle, Heidelberg, 1990.

Lawler, E. E.; Mohrman, S. A.; Ledford, G. E. (1992), Employee Involvement and Total Quality Management, San Francisco, 1992.

Lazear, E. P. (1998), Personnel Economics for Managers, New York, 1998.

Lazear, E. P. (1981), Agency, Earnings Profiles, Productivity, and Hours Restrictions, in: American Economic Review, Jg. 71, Nr. 4, S. 606-620.

Leontief, W. (1985), Interview: Why Economics need Input-Output Analysis, in: Challenge, Jg. 28, März/April 1985, S. 27-35

Lepper, M. R.; Green, D. (Hrsg. 1978), The Hidden Costs of Rewards: New Perspectives on the Psychology of Human Motivation, New York, 1978.

Linstead, S. (1993), Deconstruction in the Study of Organizations, in: Hassard, J.; Parker, M. (Hrsg. 1993), S. 49-70.

Loistl, O.; Betz, I. (1994), Chaostheorie: Zur Theorie nichtlinearer dynamischer Systeme, 2. Aufl., München, 1994.

Loytard, J.-F. (1986), Das Postmoderne Wissen, Wien, 1986.

Lützeler, P. M. (1998), Nomadentum und Arbeitslosigkeit. Identität in der Postmoderne, in: Bohrer, K.-H.; Scheel, K. (Hrsg. 1998), S. 908-918.

Luhmann, N. (1975), Macht, Stuttgart, 1975.

Luhmann, N. (1984), Soziale Systeme: Grundriß einer allgemeinen Theorie, Frankfurt am Main, 1984.

Luhmann, N. (1988), Soziale Systeme, 3. Aufl., Frankfurt am Main, 1988.

Luhmann, N. (1992), Organisation, in: Küpper, W. und Ortmann, G. (Hrsg. 1992), S. 165-185.

Luhmann, N. (1995), Soziologische Aufklärung: Die Soziologie und der Mensch, Band 6, Opladen, 1995.

Lukes, S. (1974), Power: A Radical View, London, 1974.

Lysinki, E. (1923), Psychologie des Betriebes: Beiträge zur Betriebsorganisation, Berlin, 1923.

van Maanen, J. (1995), Fear and Loathing in Organization Studies, in: Organization Science, Jg. 6, 1995, S. 687-692.

van Maanen, J.; Schein, E. H. (1979), Toward a Theory of Organizational Socialisation, in: Staw; B. M. (Hrsg. 1979), S. 209-264.

Macintosh, N. B. (1994), Management Accounting and Control Systems, Chichester, 1994.

Männel, W. (Hrsg. 1992), Handbuch Kostenrechnung, Wiesbaden, 1992.

Maltry, H. (1989), Plankosten- und Prospektivkostenrechnung, Bergisch Gladbach, 1989.

March, J. G.; Simon, H. A. (1958), Organizations, New York, 1958.

March, J. G. (Hrsg. 1990), Entscheidung und Organisation, Wiesbaden, 1990

March J. G. (1991), Exploration and Exploitation in Organizational Learning, in: Organization Science, Jg. 2, Nr. 1, 1991, S. 71-87.

March, J. G.; Simon, H. A. (1993), Organizations, 2. Aufl., Cambridge, 1993.

Markowitz, H. (1959), Portfolio Selection: Efficient Diversifications of Investments, New York, 1959.

Marr, R. (1986), Strategisches Personalmanagement – des Kaisers neue Kleider?, in: Management Forum, Band 6, 1986, S. 13-23.

Maslow, A. H. (1943), A Theory of Human Motivation,in: Psychological Review, Jg. 50, 1943, S. 370-396.

Maslow, A. H. (1954), Motivation and Personality, New York, 1954.

Maslow, A. H. (1977), Motivation und Persönlichkeit, Olten, 1977.

Masterman, M. (1974), Die Natur eines Paradigmas, in: Lakatos, I.; Musgrave, A. (Hrsg. 1974), S. 59-88.

Matenaar, D. (1983), Organisationskultur und organisatorische Gestaltung. Die Gestaltungsrelevanz der Kultur des Organisationssystems der Unternehmung, Berlin, 1983.

Matschke, M. J.; Schildbach, T. (Hrsg. 1998), Unternehmensberatung und Wirtschaftsprüfung. Festschrift für Prof. Dr. Günter Sieben zum 65. Geburtstag, Stuttgart, 1998.

Maturana, H. R. (1990), Kognition, in: Schmidt, S. J. (Hrsg. 1990), S. 89-118.

Mayntz, R. (1991) Naturwissenschaftliche Modelle, soziologische Theorie und das Mikro- Makro-Problem, in: Zapf, W. (Hrsg. 1991), S. 55-68.

Mayo, E. (1946), The Human Problems of an Industrial Civilization, 2. Aufl., Boston, 1946.

McGraw, K. O. (1978), The Detrimental Effects of Reward on Performance: A Literature Review and a Prediction Model, in: Lepper, M. R.; Green, D. (Hrsg. 1978), S. 33-60.

McGregor, D. (1960), The Human Side of Enterpise, New York, 1960.

Meitner, H. (1991), Sicherheitsmanagement beim Einsatz von Rechnernetzen, In: Bullinger, H.-J. (Hrsg. 1991), S. 719-758.

Mellerowicz, K. (1974), Kosten und Kostenrechnung, Band II: Verfahren, 1. Teil. Allgemeine Fragen der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung, 5. Aufl. , Berlin, 1974.

Mellerowicz, K. (1980), Kosten und Kostenrechnung, Band II: Verfahren, 2. Teil. Kalkulation und Auswertung der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung, 5. Aufl. , Berlin, 1980.

Merton, R. K. (1959), Sociology Today, New York, 1959.

Merton, R. K. (1980), Auf den Schultern von Riesen.Ein Leitfaden durch das Labyrinth der Gelehrsamkeit, Frankfurt am Main, 1980.

Miller, P.; O'Leary, T. (1987), Accounting and the Construction of the Governable Person, in: Accounting, Organizations and Society, Jg. 12., Nr. 3, 1987, S. 235-265.

Monden, Y. (1995), Cost Reduction Systems. Target Costing and Kaizen Costing, Portland, 1995.

Monden, Y.; Sakurai, M. (Hrsg. 1989), Japanese Management Accounting. A World Class Approach to Profit Management, Cambridge, 1989.

Mondy, R. W.; Sharplin, A.; Premeaux, S. R. (1991), Management. Concepts, Practices, and Skills, 5. Aufl., Boston, 1991.

Morgan, G. (1997), Images of Organization, 2. Aufl., Thousand Oaks, 1997.

Müller, C. (1995), Agency-Theorie und Informationsgehalt, in: Die Betriebswirtschaft, Jg. 55, 1995, S. 61-76.

Müller, G. F. (1989), Menschenbilder in der Organisationspsychologie. Kritik und Perspektiven, in: Pychologie und Gesellschaftskritik, Jg. 13, Nr. 3, 1989, S. 61-71.

Mueller, F. (1995), Organizational Governance and Employee Cooperation: Can We Learn from Economists?, in: Human Relations, Jg. 48, Nr.10, S. 1217-1235.

Mueller, G. G. (1998), The Evolving (New) Model of Business Reporting, In: Börsig, C.; Coenenberg, A. G. (Hrsg. 1998), S. 71-86.

Neuberger, O. (1995a), Führen und geführt werden, 5. Aufl., Stuttgart, 1995.

Neuberger, O. (1995b), Mikropolitik: der alltägliche Aufbau und Einsatz von Macht in Organisationen, Stuttgart, 1995.

Neuberger, O.; Conradi, W.; Maier, W. (1985), Individuelles Handeln und sozialer Einfluß, Opladen, 1985.

Nicklisch, H. (1921), Wirtschaftliche Betriebslehre, 5. Aufl., Stuttgart, 1921.

Nicklisch, H. (1932), Die Betriebswirtschaft, 7. Aufl., Stuttgart, 1932.

Nilakant, V.; Rao, H. (1994), Agency Theory and Uncertainty in Organizations: An Evaluation, in: Organization Studies, Jg. 15, Nr. 5, 1994, S. 649-672

Nonaka, I. (1998), The Knowledge-creating Company, in: Harvard Business Review (Hrsg. 1998), S. 21-45.

Odiorne, G. S (1984), Strategic Management of Human Resources: A Portfolio Approach, San Francisco, 1984.

de Onis, F. (1934), Antologia de la Poesia Espanola e Hispanoamericana, Madrid, 1934.

Ortmann, G. (1992), Macht, Spiel, Konsens, in: Küpper, W.; Ortmann, G. (Hrsg. 1992), S. 13-26.

Ortmann, G.; Windeler, A.; Becker, A.; Schulz, H.-J. (1990), Computer und Macht in Organisationen. Mikropolitische Analysen, Opladen, 1990.

Ouchi, W. G. (1981), Theory Z. How American Business can Meet the Japanese Challenge, Reading, 1981.

Pannwitz, R. (1917), Die Krisis der europaeischen Kultur, Werke - Band 2, Nürnberg, 1917.

Pareto, V. (1916), Trattato di Sociologia Generale, Florenz, 1916, dt.: Allgemeine Soziologie, Tübingen, 1955.

Parker, L. D. (1988), Communicative Effectiveness, in: Ferris, K. R. (Hrsg. 1988), S. 47 - 70.

Parker, L. D.; Ferris, K. R.; Otley, D. T. (1989), Accounting for the Human Factor, Englewood Cliffs, 1989.

Parker, M. (1992), Post-Modern Organizations or Postmodern Organization Theory, in: Organization Studies, Jg. 14, Nr. 1, 1993, S. 1-17.

Parsons, T. (1959), General Theory in Sociology, in: Merton. R. K. (Hrsg. 1959), S. 3-38.

Parsons, T. (1972), Das System moderner Gesellschaften, München, 1972.

Parsons, T. (1976), Grundzüge des Sozialsystems, in: Jensen, S. (Hrsg. 1976), S 161-274.

Parsons, T.; Shils, E.; Naegele, K. D.; Pitts, J. R. (Hrsg. 1965), Theories of Society, New York, 1965.

Pascale, R. T. (1985), The Paradox of "Corporate Culture": Reconciling Ourselves to Socialization, in: California Management Review, Jg. 27, Nr. 2, 1985, Seite 26-41.

Pascale, R. T.; Athos, A. G. (1981), The Art of Japanese Management, New York, 1981.

Pattee, H. (1973), Physical Basis and Origin of Control, in: Pattee, H. (Hrsg. 1973), S. 72-108.

Pattee, H. (1973), Hierarchy Theory, New York, 1973.

Pawlow, I. P. (1972), Die bedingten Reflexe, München, 1972. Bzw. (1927), Conditioned Reflexes, London, 1927.

Perpeet, W. (1984), Zur Wortbedeutung von "Kultur", in: Brackert, H.; Wefelmeyer, F. (Hrsg. 1984), S. 21-28.

Peters, E. E. (1994), Fractal Market Analysis: Applying Chaos Theory to Investment and Economics, New York, 1994.

Peters, T. J.; Waterman, R. H. (1982), In Search of Excellence. Lessons from America's Best-Run Companies, New York, 1982.

Pfaff, D. (1993), Kostenrechnung, Unsicherheit und Organisation, Heidelberg, 1993.

Pfaff, D. (1995), Kostenrechnung, Verhaltenssteuerung und Controlling, in: Die Unternehmung, Jg. 49, 1995, S. 437-455.

Pfaff, D. (1996), Kostenrechnung als Instrument der Entscheidungssteuerung – Chancen und Probleme, in: Kostenrechnungspraxis, Jg. 40, 1996, S. 151-156.

Pfaff, D.; Weber, J. (1998), Zweck der Kostenrechnung?, in: Die Betriebswirtschaft, Jg. 58, Nr. 2, 1998, S. 151-165.

Pfeffer, J. (1992), Managing with Power: Politics and Influence in Organizations, Boston, 1992.

Pfeffer, J. (1997), New Directions for Organization Theorie, New York, 1997.

Pfeffer, J. (1998), The Human Equation. Building Profits by Putting People First, Boston, 1998.

Popper, K. R. (1974a), Die Normalwissenschaft und ihre Gefahren, in: Lakatos, I.; Musgrave, A. (Hrsg. 1974), S. 51-57.

Popper, K. R. (1974b), Replies to my Critics, in: Schilpp, P. A. (Hrsg. 1974), S. 961-1197.

Popper, K. R. (1984), Objektive Erkenntnis, 4. Aufl., Hamburg 1984.

Porter, M. E. (1980), Competitive Strategy. Techniques for Analyzing Industries and Competitors, New York, 1980.

Potthoff, E. (Hrsg. 1978), RKW-Handbuch Führungstechnik und Organisation, Band 1, Berlin, 1978.

Power, M. K. (1990), Modernism, Postmodernism and Organization, in: Hassard, J.; Pym, D. (Hrsg. 1990), S. 109-124.

Power, M. (1991), Educating Accountants: Toward a Critical Ethnography, in: Accounting, Organizations and Society, Jg. 16, Nr. 4, S. 333-353.

Preuß, R. K. (1991), Gestaltung des internen Rechnungswesens zur Beeinflussung von Entscheidungsvollzug und Entscheidungsfindung aus verhaltensorientierter Sicht, Köln, 1991.

Puxty, A. G. (1993), The Social and Organizational Context of Management Accounting, London, 1993.

Rappaport, A. (1998), Creating Shareholder Value: A Guide for Managers and Investors, 2. Aufl., New York, 1998.

Reich, T. (1995), Prozeßverbesserung durch Kosteninformation. Japanisches, amerikanisches und europäisches Kostenmanagement im Vergleich, Wien, 1995.

Reimann, H.; Giesen, B.; Goetze, D.; Schmid, M. (1991), Basale Soziologie: Theoretische Modelle, 4. Aufl., Opladen, 1991.

Richter, R.; Furubotn, E. G. (1999) Neue Institutionenökonomik, 2. Aufl., Tübingen, 1999.

Riebel, P. (1990), Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung. Grundfragen einer markt- und entscheidungsorientierten Unternehmensrechnung, 6. Aufl., Wiesbaden, 1990.

Riebel, P. (1994), Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung. Grundfragen einer markt- und entscheidungsorientierten Unternehmensrechnung, 7. Aufl., Wiesbaden, 1994.

Robertson, R.; Combs, A. (Hrsg. 1995), Chaos Theory in Psychology and Life Sciences, Mahwah, 1995.

Roethlisberger, F. J.; Dickson, W. J. (1939), Management and the Worker, Cambridge, 1939.

von Rosenstiel, L. (1975), Die motivationalen Grundlagen des Verhaltens in Organisationen - Leistung und Zufriedenheit, Berlin, 1975.

von Rosenstiel, L.; Bles, P.; Kehr, H. M. (1999), Motivation von Führungskräften: Wirkungen, Defizite, Methoden, in: Zeitschrift Führung und Organisation, 68. Jg., Nr. 1, 1999, Seite 4-9.

Sackmann, S. (1989), The Role of Metaphors in Organization Transformation, Human Relations, Jg. 42, Nr. 6, 1989, S. 463-485.

Schanz, G. (1977), Grundlagen der verhaltenstheoretischen Betriebswirtschaftslehre, Tübingen, 1977.

Schanz, G. (1978), Verhalten in Wirtschaftsorganisationen, München, 1978.

Schein, E. H. (1965), Organizational Psychology, Englewood Cliffs, 1965.

Schein, E. H. (1980), Organisationspsychologie, Wiesbaden, 1980.

Scherer, A. G. (1999), Kritik der Organisation oder Organisation der Kritik? Wissenschaftstheoretische Bemerkungen zum kritischen Umgang mit Organisationstheorien, in: Kieser, A. (Hrsg. 1999), S. 1-37.

Schildbach, T; Wagner, F. W. (Hrsg. 1995), Unternehmensrechnung als Instrument der internen Steuerung, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, Sonderheft Nr. 34, Düsseldorf, 1995.

Schilpp, P. A. (Hrsg. 1974), The Philosophy of Karl Popper, Band 2, La Salle, 1974.

Schmalenbach, E. (1911), Richtlinien über die Behandlung von Fragen des Warenverkehrs, Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 1911, Quellenangabe nach Schönpflug, F. (1954), S. 243.

Schmalenbach, E. (1931), 25 Jahre, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, Jg. 25, Nr. 1, 1931, S. 1-4.

Schmalenbach, E. (1947), Pretiale Wirtschaftslenkung, Band I: Die optimale Geltungszahl, Beremen, 1947.

Schmalenbach, E. (1948), Pretiale Wirtschaftslenkung, Band II: Pretiale Lenkung des Betriebes, Beremen, 1948.

Schmalenbach, E. (1956), Kostenrechnung und Preispolitik, 7. Aufl., Köln, 1956.

Schmidt, S. J. (1990), Der Diskurs des Radikalen Konstruktivismus, 3. Aufl., Frankfurt am Main, 1990.

Schnädelbach, H. (Hrsg. 1984), Rationalität: Philosophische Beiträge, Frankfurt am Main, 1984.

Schneider, D. (1997), Betriebswirtschaftslehre. Band 2: Rechnungswesen, 2. Aufl., München, 1997.

Schönbrunn, N. (1988), Rechnungswesen und Verhaltenswissenschaften: Entwicklungsstand und motivationstheoretische Grundlagen des Behavioral Accounting, Marburg, 1988.

Schönpflug, F. (1954), Betriebswirtschaftslehre: Methoden und Hauptströmungen, Stuttgart, 1954.

Scholz, C. (1993), Personalmanagement, 3. Aufl., München, 1993.

Schreyögg, G.; Conrad, P. (Hrsg. 1996), Managementforschung 6. Wissensmanagement, Berlin, 1996.

Schultz, T. W. (1978), Economic Analysisof Investment in Education, Washington, 1978.

Schultz, V. (1998), Basiswissen Rechnungswesen. Grundlagen der Unternehmensführung, München, 1998.

Schweitzer, M.; Küpper, H.-U. (1991), Systeme der Kostenrechnung, 5. Aufl., Landsberg, 1991.

Schweitzer, M.; Küpper, H.-U. (1995), Systeme der Kosten- und Erlösrechnung, 6. Aufl., München, 1995.

Schweitzer, M.; Küpper, H.-U. (1998), Systeme der Kosten- und Erlösrechnung, 7. Aufl., München, 1998.

Seicht, G. (1991), Moderne Kosten- und Leistungsrechnung. Grundlagen und praktische Gestaltung, 6. Aufl., Wien, 1990.

Seicht, G. (1997), Moderne Kosten- und Leistungsrechnung. Grundlagen und praktische Gestaltung, 9. Aufl., Wien, 1997.

Seidenschwarz, W. (1991), Target Costing: ein japanischer Ansatz für das Kostenmanagement, in: Controlling, Jg. 3, 1991, S. 198-203.

Seidenschwarz, W. (1993), Target Costing. Marktorientiertes Zielkostenmanagement, München, 1993.

Seidel, E. (1978), Betriebliche Führungsformen. Geschichte, Konzept, Hypothesen, Forschung, Stuttgart, 1978.

Sen, A. K. (1977), Rational Fools: A Critique of the Behavioral Foundations of Economic Theory, in: Philosophy and Public Affairs, Jg. 6, Nr. 4, 1977, S. 317-344.

Senge, P. (1994), The Fifth Discipline. The Art and Practice of the Learning Organization, New York, 1994.

Seyffert, R. (1922) Der Mensch als Betriebsfaktor: Eine Kleinhandelsstudie, Stuttgart, 1922.

Shank, J. K. (1989), Strategic Cost Management: New Wine, or Just New Bottles?, in: Joournal of Management Accounting Reserach, 1989, S. 47-65.

Shapiro, C.; Stiglitz, J. E. (1984), Equilibrium Unemployment as a Worker Discipline Device, in: American Economic Review, Jg. 74, 1984, S. 433-444.

Shewart, W. A. (1939), Statistical Method from the Viewpoint of Quality Control, Washington,1939, Reprint, Dover, 1986.

Sieben, G; Bretzke, W.-R. (1975), Prüfung, Theorie der, in: Grochla, E.; Wittmann, W. (Hrsg. 1975), Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Stuttgart, 1975, Sp. 3270.

Sieben, G.; Schildbach, T. (1994), Betriebswirtschaftliche Entscheidungstheorie, 4. Aufl., Düsseldorf, 1994.

Siegel, G.; Ramanauskas-Marconi, H. (1989), Behavioral Accounting, Cincinnati, 1989.

Siegert, T. (1998), Unternehmensbewertung und Wettbewerbspositionierung, In: Matschke, M. J.; Schildbach, T. (Hrsg. 1998), S. 323-340.

Simon, H. A. (1978a), Die Architektur der Komplexität, in: Türk, K. (Hrsg. 1978), S. 94-112.

Simon, H. A. (1978b), Rationality as Process and as Product of Thought, in: American Economic Review, Jg. 68, Nr. 2, 1978, S. 1-16.

Simon, H. A. (Hrsg. 1990), Herausforderung Unternehmenskultur, Stuttgart, 1990.

Simon, H. A. (1991), Organizations and Markets, in: Journal of Economic Perspectives, Jg. 5, Nr. 2, 1991, S. 25-44.

Simon, H. A. (1997), Administrative Behavior. A Study of Decision-Making Processes in Administrative Organizations, 4. Aufl., New York, 1997.

Smith, A. (1776) An Inquiry into the Nature and Causes of The Wealth of Nations, Erstpublikation: London, 1776; Ausgabe von E. Cannan, Chicago, 1976.

Sneed, J. D. (1983) Structuralism and Scientific Realism,in: Erkenntnis, Nr. 19, 1983, S. 345-370.

Sokal, A.; Bricmont, J. (1998), Postmoderne in Wissenschaft und Politik, in: Bohrer, K.-H.; Scheel, K. (Hrsg. 1998), S. 929-943.

Spencer, H. (1965), The Principles of Sociology, in: Parsons, T.; Shils, E.; Naegele, K. D.; Pitts, J. R. (Hrsg. 1965), S. 139-143.

Spranger, E. (1966), Lebensformen. Geisteswissenschaftliche Psychologie und Ethik der Persönlichkeit, 9. Aufl., Tübingen, 1966, Erstveröffentlichung Tübingen, 1914.

Staehle, W. H. (1991), Redundanz, Slack und lose Kopplung in Organisationen: Eine Verschwendung von Ressourcen?, in: Staehle, W. H. (Hrsg. 1991), S. 313-345.

Staehle, W. H. (Hrsg. 1991), Managementforschung, Band 1, Berlin, 1991.

Staehle, W. H. (1999), Management. Eine verhaltenswissenschaftliche Perspektive, 8. Aufl., München, 1999.

Staehle, W. H.; Conrad, P. (Hrsg. 1992), Managementforschung, Band 2, Berlin, 1992.

Staw, B. M. (1979), Research in Organizational Behavior, Band 1, Greenwich, 1979.

Stedry, A. (1960), Budget Control and Cost Behavior, Englewood Cliffs, 1960.

Stegmüller, W. (1973), Probleme und Resultate der Wissenschaftstheorie und Analytischen Philosophie, Band 2, Berlin, 1973.

Stegmüller, W. (1975), Hauptströmungen der Gegenwartsphilosophie: eine kritische Einführung, Band 1, 5. Aufl., Stuttgart, 1975.

Stegmüller, W. (1980), Neue Wege der Wissenschaftsphilosophie, Berlin, 1980.

Steward, G. B. (1994), EVA™: Fact and Fantasy, in:Journal of Applied Corporate Finance, 1994, S. 71-84.

Stoll, S. (1997), Die Kostenrechnung als Instrument der internen Organisation - Gestaltungsaspekte aus ökonomischer und verhaltenstheoretischer Sicht, Frankfurt am Main, 1997.

Stünzner, L. (1996), Systemtheorie und betriebswirtschaftliche Organisationsforschung, Berlin, 1996.

Streim, H. (1981), Human Resource Accounting, in: Kosiol, E.; Chmielewicz, K.; Schweitzer, M. (Hrsg. 1981), Sp. 743-750.

Summers, E. L. (1989), Accounting Information Systems, Boston, 1989.

Sveiby, K. E. (1997), The New Organizational Wealth: Managing and Measuring Knowledge-Based Assets, San Francisco, 1997.

Takayanagi, S. (1989), Personnel Evaluation and Incentive Systems in Japanese Corporations, in: Monden, Y.; Sakurai, M. (Hrsg. 1989), S. 425-432.

Taylor, F. W. (1913), Die Grundsätze wissenschaftlicher Betriebsführung, München, 1913.

Thompson, J. D.; Hammond, P. B.; Hawkes, R. W.; Junker, B. H.; Tuden, A. (Hrsg. 1959), Comparative Studies in Administration, Band 1, Pittsburgh, 1959

Thompson, J. D.; Tuden, A. (1959) Strategies, Structures, and Processes of Organizational Decision, in: Thompson, J. D.; Hammond, P. B.; Hawkes, R. W.; Junker, B. H.; Tuden, A. (Hrsg. 1959), S. 195-216.

Türk, K. (1978a), Soziologie der Organisation, Stuttgart, 1978.

Türk, K. (1978b), Handlungssysteme, Opladen, 1978.

Ulrich, H. (1981), Die Betriebswirtschaftslehre als anwendungsorientierte Sozialwissenschaft, in: Geist, M.; Köhler R. (Hrsg. 1981), S. 1-25.

Ulrich, H. (1987), Unternehmungspolitik, 2. Aufl., Bern, 1987.

Ulrich, H.; Probst, G. (Hrsg. 1984), Self-Organization and Management of Social Systems, Berlin, 1984.

Varela, F. J. (1990), Autonomie und Autopoiese, in: Schmidt, S. J. (Hrsg. 1990), S. 119-132.

Von der Malzburg, C. (1987), Ordered Retinotectal Projections andBrain Organization, in: Yates, F. E. (Hrsg. 1987), S. 265-277.

Yates, F. E. (Hrsg. 1987), Self-Organizing Systems: The Emergence of Order, New York, 1987.

Wagenhofer, A. (1995), Verursachungsgerechte Kostenschlüsselung und die Steuerung dezentraler Preisentscheidungen, in: Schildbach, T.; Wagner, F. W. (Hrsg. 1995), S. 81-118.

Wagenhofer, A. (1997), Kostenrechnung und Verhaltenssteuerung, in: Freidank, C.-C.; Götze, U:; Huch, B.; Weber, J. (Hrsg. 1997), S. 57-78.

Weaver, W. (1978), Wissenschaft und Komplexität, in: Türk K. (Hrsg. 1978b), S. 38-46.

Weber, J. (1993), Kostenrechnung im System der Unternehmensführung – Stand und Perspektiven der Kostenrechnung in den 90er Jahren, in: Weber, J. (Hrsg. 1993), S. 1-77.

Weber, J. (Hrsg. 1993), Zur Neuausrichtung der Kostenrechnung, Stuttgart, 1993.

Weber, M. (1922), Gesammelte Aufsätze zur Wissenschaftslehre, Tübingen, 1922.

Weber, M. (Hrsg. 1947), Schriften zur theoretischen Soziologie und zur Soziologie der Politik und Verfassung, Frankfurt, 1947.

Weber, M. (1972), Wirtschaft und Gesellschaft, 5. Aufl., Tübingen, 1972.

Weick, K. E. (1995), Sensemaking in Organizations, Foundations for Organizational Science, Thousand Oaks, 1995.

Weick, K. E.; Roberts, K. H. (1993), Collective Mind in Organizations: Heedful Interrelating on Flight Decks, in: Administrative Science Quarterly, Jg. 38, 1993, S. 357-381.

Weik E. (1996), Postmoderne Ansätze in der Organisationstheorie, Die Betriebswirtschaft, 1996, Jg. 56, Nr. 3, 1996, S. 379-397.

Weinert, A. B. (1983), Der Mensch in der Unternehmung, in: Die Unternehmung, Jg. 37, 1983, S. 222-243.

Welsch, W. (1987), Unsere Postmoderne Moderne, Weinheim, 1987.

Werber, N. (1998), Jenseits der Zeitmauer. Globalisierung als Erbe der Postmoderne, in: Bohrer, K.-H.; Scheel, K. (Hrsg. 1998), S. 981-987.

Werbik, H.; Kaiser, H.-J. (Hrsg. 1981), Kritische Stichwörter zur Sozialpsychologie, München, 1981.

Whitehead, A. N. (1938), The Industrial Worker, Cambridge, 1938.

Wielpütz, A. U. (1996), Verhaltensorientiertes Controlling, Köln, 1996.

Williamson, O. E. (1975), Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications, New York, 1975.

Williamson, O. E. (1990), A Comparison of Alternative Approaches to Economic Organization, in: Journal of Institutional and Theoretical Economics, Band 146, 1990, S. 61-71.

Williamson, O. E. (1995), Hierarchy, Markets and Power in the Economy: An Economic Perspective, in: Industrial and Corporate Change, Jg. 4, Nr. 1, 1995, S. 21-49.

Willingham, J. J. (1964), The Accounting Entity: A Conceptual Model, in: The Accounting Review, Jg. 39, July 1964, S. 543-552.

Willke, H. (1996a), Systemtheorie I: Grundlagen. Eine Einführung in die Grundprobleme der Theorie sozialer Systeme, 5. Aufl., Stuttgart, 1996.

Willke, H. (1996b), Systemtheorie II: Interventionstheorie. Grundzüge einer Theorie der Intervention in komplexe Systeme, 2. Aufl., Stuttgart, 1996.

Willke, H. (1998a), Systemtheorie III: Steuerungstheorie. Grundzüge einer Theorie der Steuerung komplexer Sozialsysteme, 2. Aufl., Stuttgart, 1998.

Willke, H. (1998b), Systemisches Wissensmanagement, Stuttgart, 1998.

Wimmer, P.; Neuberger, O. (1998); Personalwesen 2. Personalplanung, Beschäftigungssysteme, Personalkosten, Personalcontrolling, Stuttgart, 1998.

Wiswede, G. (1991), Soziologie. Ein Lehrbuch für den wirtschafts- und sozialwissenschaftlichen Bereich, 2. Aufl., Landsberg, 1991.

Witte, E. (Hrsg. 1972), Das Informationsverhalten in Entscheidungsprozessen, Tübingen 1972.

Wittgenstein, L. (1964), Tractatus logico-philosophicus. Logisch-philosophische Abhandlungen, Frankfurt am Main, 1964.

Wittgenstein, L. (1984), Philosophische Bemerkungen, Frankfurt am Main, 1984.

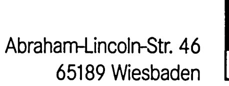
Wittmann, W.; Kern, W.; Köhler, R.; Küpper, H.-U.; von Wysocki, K. (Hrsg. 1993), Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 5. Aufl., Stuttgart, 1993.

Wöhe, G. (1996), Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 19. Aufl., München, 1996.

Wohlgemuth, M. (1975), Aufbau und Einsatzmöglichkeiten einer Planerfolgsrechnung als operationales Lenkungs- und Kontrollinstrument der Unternehmung, Berlin, 1975.

Zapf, W. (Hrsg. 1991), Die Modernisierung moderner Gesellschaften, Frankfurt am Main, 1991.

Zimmerman, J. L.; Ardila, A. (1996), Accounting for Decision Making and Control, 2. Aufl., Chicago, 1996.


Abraham-Lincoln-Str. 46
65189 Wiesbaden


DUV